Dział podatkowy

Rok VIII KWIECIEŃ-MAJ 1939 Nr 4-5

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach

podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1

TREŚĆ NUMERU CZWARTEGO I PIĄTEGO.

ORZECZENIA.

Ordynacja Podatkowa:

2570.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dowód z biegłych: Przesłuchanie tej samej osoby jako świadka i biegłego[1]. — Uzasadnienie opinii biegłego[2]. — Ustalenie obrotu za pomocą metody porównawczej[3].

1. O. P. nie wyklucza przesłuchania tej samej osoby w charakterze świadka i biegłego.

2. Dysproporcja między niespornie ustalonymi danymi co do ilości pracowników w przedsiębiorstwie płatnika i w przedsiębiorstwie wziętym przez biegłego jako przedmiot porównania obrotów — a ustalonym przez tegoż biegłego stosunkiem obrotów obu przedsiębiorstw wymaga uzasadnienia przez biegłego, a w braku takiego uzasadnienia — wyjaśnienia przez przesłuchanie tego samego lub innego biegłego.

Wyrok NTA z 25 stycznia 1939 l. rej. 6614/37 w sprawie Adolfa Imiołka przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1935.

Adolf Imiołek, który w r. 1935 prowadził w Olkuszu piekarnię i sprzedaż pieczywa, w zeznaniu o obrocie za r. 1935 podał jedynie, że w r. 1934 osiągnął 28.000 zł obrotu. Na wezwanie Urzędu Skarbowego płatnik przedłożył dane dotyczące dokonanego w r. 1935 zakupu mąki na ogólną sumę 26.822,55 zł.

Urząd Skarbowy ustalił obrót osiągnięty przez płatnika w sumie 72.000 zł, opierając się na protokole porównania jego przedsiębiorstwa z przedsiębiorstwem takiej samej branży Ignacego Bogdalina i przyjmując, że w stosunku do tego ostatniego obrót skarżącego wynosił 90%.

W odwołaniu od wymiaru płatnik zaprzeczył, jakoby obrót jego stanowił 90% obrotu Bogdalina, gdyż odwołujący się zatrudniał w r. 1935 tylko 2 czeladników i 2 pomocników, przy czym jeden z nich rozwoził pieczywo wózkiem ręcznym, Bogdalin zaś zatrudniał w tym samym czasie 8 pracowników i nadto miał własnego konia do rozwożenia pieczywa. Odwołujący się ofiarował dowód ze świadka Stefana Cichonia, który — jak twierdziło odwołanie — wie, ilu pracowników zatrudniał do wypieku Bogdalin, a ilu odwołujący się, i który jako piekarz stwierdzi najlepiej, czy odwołujący się przy pomocy 4 pracowników mógł osiągnąć obrót tylko

---

[1] Por. OPA 2516/39, 2517/39.

[2] Por. OPA 2514/39.

[3] Por. OPA 2517/39, 2571/39, 2572/39.

o 10% mniejszy od obrotu Bogdalina. Stosunek ten określił odwołujący się na 45% a osiągnięty przez siebie obrót na 36.000 zł. Suma ta — zdaniem odwołującego się — jest zgodna z udzielonym przez niego wyjaśnieniem co do kwoty, za którą w r. 1935 zakupił mąki, a to przy doliczeniu do tej sumy 30% dodatku.

Przesłuchany w charakterze biegłego i świadka Cichoń zeznał, że wiadomo mu, iż Imiołek zatrudniał w r. 1935 2 czeladników i 2 chłopców oraz że stosunek procentowy jego obrotu do obrotu Bogdalina wynosi 90%.

Komisja Odwoławcza odwołania nie uwzględniła orzeczeniem z 29 września 1937, podnosząc w uzasadnieniu, że wysokość obrotu ustalono w drodze porównania z obrotami innych przedsiębiorstw tej samej branży oraz że podany w odwołaniu świadek został przesłuchany jako biegły i potwierdził stosunek obrotów odwołującego się do obrotów piekarni Bogdalina.

To orzeczenie jest przedmiotem skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga zarzuca, że zaskarżone orzeczenie nie zawiera odpowiedzi na konkretne zarzuty odwołania, a w szczególności na zarzut, że stosunek obrotów płatnika do obrotów Bogdalina nie mógł wynosić 90%, lecz co najwyżej połowę obrotów tegoż, ponieważ w okresie r. 1935 Bogdalin zatrudniał 8 robotników, a skarżący tylko 4, że ustalenie ilości pracowników zatrudnionych przez jednego i drugiego przedsiębiorcę było okolicznością konkretną i zdolną do ustalenia jednego z najważniejszych współczynników obrotu, wobec czego nierozprawienie się z powyższym konkretnym zarzutem odwołania stanowi obrazę art. 116 O. P. Dalej zarzuca skarga, że Cichoń, który przez skarżącego był powołany tylko w charakterze świadka, został bezpodstawnie przesłuchany w charakterze biegłego oraz że na podstawie zeznań Cichonia co do ilości pracowników zatrudnionych przez Bogdalina i skarżącego należało wysokość obrotu ustalić za pośrednictwem innego biegłego.

Otóż tego ostatniego zarzutu NTA nie uznaje za uzasadniony. Ordynacja Podatkowa nie wyklucza bowiem przesłuchania tej samej osoby w charakterze świadka i biegłego, a żądanie przesłuchania Cichonia również jako biegłego wynikało z samego odwołania, w którym skarżący zaznaczył, że Cichoń „jako piekarz stwierdzi najlepiej, czy ja przy pomocy 4 pracowników mogłem osiągnąć obrót o 10% mniejszy tylko od obrotu Bogdalina".

Stwierdzenie bezzasadności tego ostatniego zarzutu skargi nie oznacza jednak, jakoby zeznanie Cichonia było wystarczające i prawidłowe i nie przesądza jeszcze zasadności pierwszego, wyżej streszczonego zarzutu skargi. Mianowicie skarżący, uznając możliwość ustalenia osiągniętego przez siebie obrotu przez porównanie z obrotem osiągniętym w przed-

siębiorstwie Bogdalina, zarzucił jednak nadmierną wysokość przyjętego na podstawie zeznania Cichonia obrotu przez podkreślenie dysproporcji między ilością pracowników zatrudnionych w przedsiębiorstwach obu płatników a procentowo ustaloną wysokością osiągniętych przez nich obrotów. Otóż NTA nie podziela zapatrywania odpowiedzi na skargę, jakoby w danym wypadku przy ustaleniu obrotu w drodze porównawczej ilość zatrudnionych pracowników nie mogła być istotnym dla sprawy czynnikiem i jakoby zatem dotyczący zarzut skarżącego nie był konkretny. Nie wyjaśnia zaś wspomnianej dysproporcji zeznanie Cichonia, który nadmieniwszy najpierw, że w r. 1935 był w piekarni dwa razy i że wówczas tam nikt nie pracował, zeznał dalej, że — jak mu wiadomo — zatrudniał Imiołek w r. 1935 2 czeladników i 2 chłopców, a następnie, bez widocznego powiązania z tymi faktami i bez jakiegokolwiek uzasadnienia zaznaczył, że stosunek procentowy obrotu Imiołka do (obrotu) Bogdalina wynosi 90%.

Gdy więc wspomniana dysproporcja między bezsporną ilością pracowników, zatrudnionych przez Bogdalina i skarżącego, nie została przez przesłuchanie Cichonia lub przez przesłuchanie innego biegłego wyjaśniona i wysokość obrotu, podana w zeznaniu Cichonia, nie została niczym uzasadniona, a zaskarżone orzeczenie z dotyczącymi zarzutami odwołania wcale się nie rozprawiło, jest postępowanie dotknięte istotną wadliwością.

Skarga zarzuca w końcu, że mimo wskazania przez skarżącego jeszcze drugiego sposobu ustalenia jego obrotu i przedłożenia wyciągu z ksiąg kupców, u których kupował mąkę, władza odwoławcza przeszła nad tym do porządku i że wobec tego wymiar nie odpowiada wymogom art. 70 O. P.

Ten zarzut atoli nie jest uzasadniony, gdyż — jak słusznie podnosi odpowiedź na skargę — władza pozwana zastosowawszy inną metodę ustalenia obrotu, nie miała obowiązku oparcia wymiaru na wspomnianych wyciągach wzgl. zaświadczeniach dostawców mąki, które zresztą same nie mogły stanowić wystarczającego w tym kierunku materiału.

Wobec wyżej wskazanej wadliwości postępowania należało zaskarżone orzeczenie uchylić....

2571.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Ustalenie obrotu za pomocą metody porównawczej[1].

Warunkiem należytego ustalenia obrotu w drodze porównania z innym przedsiębiorstwem — jest stwierdzone zasadnicze podobieństwo warunków, decydujących o wysokości obrotu, oraz stwierdzenie i należyte cyfrowe ujęcie istotnych odchyleń warunków przedsiębiorstwa, stanowiącego przedmiot opodatkowania, od przedsiębiorstwa, z którym się je porównuje.

Wyrok NTA z 13 marca 1939 l. rej. 4547/37 w sprawie Rywki Aleksandrowskiej przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1935.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana nie uwzględniła odwołania Rywki Aleksandrowskiej od wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za r. 1935, ustalonego przez władzę wymiarową na kwotę 96.000 zł.

Na zarzuty skargi NTA rozważył co następuje:

Na żądanie płatniczki Urząd Skarbowy udzielił jej uzasadnienia wymiaru na piśmie, informując ją, że „obrót ustalono na podstawie opinii biegłych w drodze porównania z przedsiębiorstwem Epsztejn Rozalii — Gęsia 1, którego obrót na tenże rok ustalony został na podstawie zeznania płatnika na kwotę 84.000 zł przy czym ustalono, że obroty obu przedsiębiorstw tak się mają do siebie jak 160 : 140".

W odwołaniu od wymiaru płatniczka kwestionowała dopuszczalność ustalania wysokości obrotu jej przedsiębiorstwa w drodze porównania z obrotem przedsiębiorstwa Rozalii Epsztejn, wymienionego w opinii biegłego. Zarzut ten uzasadniała płatniczka okolicznością faktyczną, iż jej przedsiębiorstwo mieści się w końcu podwórza na III piętrze i prowadzone jest przez nią bez niczyjej pomocy, podczas gdy firma Epsztejn posiada personel pomocniczy. Celem stwierdzenia tej okoliczności zaofiarowała płatniczka dowód z przesłuchania imiennie wskazanego „świadka-biegłego". Władza dowodu tego nie przeprowadziła, uzasadniając to tym, że okoliczność, na jaką świadek w myśl wywodów odwołania miał być przesłuchany, nie ma charakteru okoliczności ściśle określonej w rozumieniu art. 107 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.). Płatniczka podnosi z tego powodu zarzut wadliwości postępowania, uzasadniając go tym, że stwierdzenie

---

[1] Por. OPA 2570/39, 2572/39.

przytoczonych w odwołaniu okoliczności, obaliłoby podstawę, na jakiej cały wymiar został oparty.

Zarzut skargi uznał Trybunał za uzasadniony. Warunkiem bowiem należytego ustalenia obrotu w drodze porównania z innym przedsiębiorstwem — jest stwierdzone zasadnicze podobieństwo warunków, decydujących o wysokości obrotu, oraz stwierdzenie i należyte cyfrowe ujęcie istotnych odchyleń warunków przedsiębiorstwa, stanowiącego przedmiot opodatkowania, od przedsiębiorstwa, z którym się je porównuje. Znajdująca się w aktach opinia biegłych nie ujawnia przy pozycji dotyczącej płatniczki danych faktycznych, uzasadniających przyjęty stosunek obrotu jej przedsiębiorstwa do obrotu przedsiębiorstwa Rozalii Epsztejn. W tym stanie rzeczy teza dowodowa płatniczki musi być uznana za istotną i dostatecznie skonkretyzowaną, a motyw podany w zaskarżonym orzeczeniu — za nietrafny. Pominięcie zarzutu odwołania, popartego wnioskiem dowodowym, stanowi wadliwość postępowania tym istotniejszą, że ustalenie obrotu skarżącej nastąpiło w drodze porównania nie z przedsiębiorstwem, przyjętym za punkt wyjścia dla zastosowania metody porównawczej, lecz z innym przedsiębiorstwem, którego obrót określili biegli na 140% w stosunku do przedsiębiorstwa „kluczowego" — taka zaś pośrednia metoda porównawcza osłabia rękojmię ustalenia obrotu zgodnie z prawdą materialną. Poza tym w znajdującej się w aktach opinii biegłych w rubrykach, wypełnionych przez Urząd Skarbowy, widnieje przy przedsiębiorstwie kluczowym obok sumy obrotu 60.000 zł notatka „odw. wn. obrót 10.000 zł (omyłka)". Jeśliby ta notatka miała oznaczać, że obrót przedsiębiorstwa kluczowego ustalony został omyłkowo na 60.000 zł, to w takim razie ustalenie obrotu płatniczki na 96.000 zł pozbawione byłoby w ogóle podstawy faktycznej. Okoliczność ta wymaga wyjaśnienia....

2572.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Ustalenie obrotu za pomocą metody porównawczej[1].

W razie ustalenia obrotu za pomocą metody porównawczej orzeczenie biegłych powinno ujawniać istotne dla porównania cechy porównywanych przedsiębiorstw, uzasadniające zastosowanie tej metody i przyjęcie określonego stosunku obrotów.

Wyrok NTA z 13 marca 1939 l. rej. 2356/37 w sprawie Mozesa Bluma

---

[1] Por. OPA 2570/39, 2571/39.

przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za r. 1935.

... Skarżący zarzuca, że władza pozwana nie rozprawiła się z zarzutem odwołania w kwestii niedopuszczalności w danym wypadku metody porównawczej dla ustalenia wysokości obrotu.

Z udzielonego płatnikowi uzasadnienia wymiaru wynika, że ustalenie obrotu jego nastąpiło na podstawie opinii biegłych, według której Bina Dänger uzyskała 40% obrotu płatnika, płatnik zaś 50% obrotu Salomona Ch. Schlaffa. W odwołaniu zarzucił płatnik, że obliczenie osiągniętego przezeń obrotu w drodze porównania z wymienionymi w opinii biegłych przedsiębiorstwami jest pozbawione podstaw, gdyż przedsiębiorstwo Biny Dänger sprzedawało przeważnie inne artykuły, droższe i wytworniejsze, przeznaczone dla sfer zamożniejszych, drugie zaś przedsiębiorstwo Schlaffa trudniło się sprzedażą hurtową, podczas gdy płatnik utrzymywał na składzie artykuły groszowe dla sfery robotniczo-włościańskiej i sprzedawał je w drobnych ilościach wprost konsumentom. Z zarzutem tym rozprawiła się władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu wyjaśniając, że przy ustalaniu obrotu biegli mieli na uwadze, iż płatnik sprzedawał towary gorszej jakości. Wyjaśnienie to opiera się na brzmieniu drugiego protokołu, spisanego w toku postępowania odwoławczego. W protokole tym podali biegli, że skarżący jest jednym z większych kupców drobiazgowej sprzedaży galanteryjnych towarów i że towar jego jest o 50% niższej jakości, aniżeli ten sam towar w przedsiębiorstwie Dängerowej, co biegli mieli na uwadze przy ustalaniu obrotów tych przedsiębiorstw. Skarżący uważa wyjaśnienie to za niedostateczne rozprawienie się z zarzutami odwołania i zarzuca, że nie było dostatecznych podstaw do porównania przedsiębiorstw.

W związku z tym zarzutem Trybunał uznał, że postępowanie jest dotknięte istotną wadliwością, ponieważ orzeczenie biegłych nie ujawnia dostatecznie istotnych dla porównania obrotów cech porównywanych przedsiębiorstw, uzasadniających zastosowanie metody porównawczej i przyjęcie określonego stosunku obrotów. Wadliwość ta jest tym więcej istotna, że z akt sprawy nie wynika, by obrót przedsiębiorstw, przyjętych za punkt wyjścia dla zastosowania metody porównawczej, ustalony został w sposób, dający rękojmię możliwą zgodności z rzeczywistością. Akta nie wskazują bowiem w ogóle, w jaki sposób ustalony został obrót przedsiębiorstwa Salomona Ch. Schlaffa, co się zaś tyczy obrotu przedsiębiorstwa Biny Dänger, to z treści opinii biegłych wynika tylko, iż ustalony on został przez biegłych na podstawie „oceny materiału informacyjnego“....

2573.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Obliczenie wysokości obrotu na podstawie wartości remanentu[1]. — Zakres działania biegłych przy szacowaniu obrotu.

1. Ustalenie obrotu drogą szacunku na podstawie współczynników wartości remanentu towarów i wielokrotności obrotu jest dopuszczalne pod warunkiem odpowiedniego ustalenia obu tych współczynników.

2. Ustalenie remanentu musi opierać się na danych o ilości i wartości poszczególnych rodzajów towarów.

3. Orzeczenie o wielokrotności obrotu jako współczynniku szacunku wchodzi z reguły w zakres funkcyj biegłych, a nie informatorów.

Wyrok NTA z 6 lutego 1939 l. rej. 4453/36 w sprawie Icka Szlomy Duńca przeciw Komisji Odwoławczej w Lublinie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

...Skarżący podnosi zarzut dowolności wymiaru w związku z ustaleniem obrotu na zasadzie sześciokrotnego remanentu, wadliwie obliczonego.

NTA rozważył co następuje:

Skarżący nie wniósł w toku przewodu administracyjnego żadnego konkretnego materiału faktycznego, na podstawie którego możnaby ustalić wysokość rzeczywistego obrotu przedsiębiorstwa. Fakt ten uprawniał władze wymiarowe do ustalenia podstaw wymiaru na podstawie własnych materiałów. Ustalenie obrotu w tych wypadkach może być dokonane na podstawie takich metod, jakie w danym przedsiębiorstwie najbardziej są celowe dla przeprowadzenia szacunku obrotu.

Władza pozwana, mając wątpliwość co do zupełności danego materiału informacyjnego, świadczącego o ilościach towaru sprowadzonego, wybrała drogę szacunku na podstawie współczynników wartości remanentu towarów i wielokrotności obrotu. W zasadzie była dopuszczalna ta droga szacunku obrotu, jednakże pod tym warunkiem, iżby wysokość obu współczynników szacunkowych została odpowiednio ustalona.

O ile chodzi o ustalenie wysokości remanentu, to władza pozwana oparła się na materiałach uzyskanych przy 3 lustracjach przedsiębiorstwa, z których jedna odbyła się przy współudziale dwóch przedstawicieli kupców z branży płatnika. Ze znajdujących się w aktach 3 protokołów lustracji stwierdził NTA, iż żadna z lustracji nie dostarczyła materiałów

[1] Por. OPA 2516/39.

odpowiednich do ustalenia wysokości remanentu towaru w chwili lustracji. Oprócz bowiem ogólnikowego wymienienia kilku rodzajów towarów, znajdujących się na składzie, żaden z protokołów nie zawiera najmniejszych danych o ilości i wartości poszczególnych sort towarowych. W tych zaś warunkach cyfra wartości zapasu towarów na dzień lustracji według oceny lustrującego w wysokości 80.000 zł wzgl. 75.000 zł nie może mieć żadnego znaczenia dowodowego, pomijając wzgląd, iż nawet przybliżone obliczenie wartości towaru w danym przedsiębiorstwie na tak wysoką kwotę w czasie czynności lustracyjnej byłoby fizycznie niemożliwe.

O ile władza powołuje się na szacunek remanentu, dokonany przez 2 kupców w dniu trzeciej lustracji, tj. w dniu 28 grudnia 1933, to stwierdzić należy, iż odnośni rzeczoznawcy również nie stwierdzili żadnych konkretnych danych odnośnie do tego remanentu, pomijając nawet, że nie byli oni wzięci z listy kandydatów, przedłożonej przez miarodajną Izbę Przemysłowo-Handlową zgodnie z postanowieniem art. 75 p. 2 ustawy o pod. przem. poz. 110/32 Dz. Ust. W związku ze stanowiskiem, zajętym przez pozwaną władzę, która orzeczenie, wydane przez powyższe osoby, kwalifikuje jako opinie informatorów, podnieść należy, iż zarówno osnowa odnośnego protokołu z 28 grudnia 1933, jak i rola spełniana przez te osoby wskazuje, iż byli oni co najmniej w odniesieniu do cen towaru rzeczoznawcami, a nie informatorami. W związku z powyższym orzeczenie osób, objęte protokołem z 28 grudnia 1933, nie może stanowić odpowiedniego materiału do oparcia na nim szacunku obrotu odnośnie do pierwszego współczynnika szacunkowego.

Akta nie wykazują również konkretnych danych odnośnie do drugiego współczynnika szacunku, tj. wielokrotności obrotu. Władza pozwana powołuje się na orzeczenie tych samych osób, które szacowały wartość remanentu. Atoli orzeczenie co do powyższej kwestii wchodzi z reguły w zakres funkcyj rzeczoznawców, a nie informatorów. Wobec braku zaś wymogów z art. 75 p. 2 ustawy po stronie osób, wydających orzeczenie, protokół z 28 grudnia 1933 nie może być również miarodajny w konkretnej kwestii.

W związku z powyższym uznał NTA, iż stan sprawy wymaga uzupełnienia i dlatego ... uchylił zaskarżone orzeczenie.

2574.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Księgowanie rachunków dostawców z chwilą ich wyrównania[1].

Księgi handlowe: Księgowanie rachunków dostawców dopiero w chwili ich wyrównania stanowi dostateczny powód uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe.

Wyrok NTA z 12 maja 1937 l. rej. 6602/35—6605/35 w sprawie Stefana Talagi przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

... Skarżący w odwołaniu zarzucił, że ustalenie, zawarte w protokole badania ksiąg z 12 maja 1934, a mianowicie iż „rachunki księguje się nie po otrzymaniu towaru, lecz po ich uregulowaniu", jest niezgodne z faktycznym stanem rzeczy, co jasno wykazywać mają zapisy w żurnalu, kontokorencie i w księgach zakupu.

Jak to wynika z akt sprawy, władze podatkowe w związku z powyższym zarzutem odwołania zarządziły ponowne zbadanie ksiąg, co nastąpiło w dniu 3 sierpnia 1934.

Protokół spisany z powyższej czynności urzędowej zawiera ustalenie na podstawie porównania rachunków na zakup towaru z książką „zakupu towarów", iż księgowanie różnych faktur tego samego dostawcy następowało w przeważającej ilości wypadków w dniu regulowania należności pod jedną datą w łącznej sumie. Dla zobrazowania sposobu księgowania przytoczył organ urzędowy cały szereg wypadków, potwierdzających powyższe ustalenie.

Odpis powyższego protokołu przesłany został skarżącemu pismem z 26 września 1934 do wiadomości celem złożenia oświadczenia, skarżący jednak nie skorzystał z powyższego upoważnienia i żadnych oświadczeń nie złożył.

Jeżeli przeto pozwana władza w zaskarżonej decyzji powołała się w motywach na wyniki ponownego badania ksiąg handlowych, dokonanego w związku z zarzutami odwołania i opierając się na biernym zachowaniu się skarżącego w odniesieniu do ustaleń tego ponownego protokołu, podtrzymała orzeczenie władzy wymiarowej w sprawie dyskwalifikacji ksiąg, to rozprawiła się ona dostatecznie z zarzutami odwołania.

---

[1] Por. OPA 1324/36, 2575/39.

Stwierdzić bowiem należy, że jak to NTA w wyroku z 17 października 1935 l. rej. 238/34 i 675/34[1] orzekł i uzasadnił, księgowanie rachunków dostawców dopiero w chwili ich wyrównania nie odpowiada ani § 38 niem. kod. handl., ani też zasadom prawidłowej rachunkowości.

Tym samym upaść musi jako chybiony zarzut skargi wadliwości postępowania....

Prawidłowo zorganizowana rachunkowość wymaga oddzielnych wpisów z każdego dnia do ksiąg dla zdarzeń gospodarczych, zaszłych w przedsiębiorstwie w danych dniach, następnie żąda wpisywania tych zdarzeń według z góry ustalonego układu (budowy) ksiąg i rachunków, zastosowanego do właściwości pracy przedsiębiorstwa. Innymi słowy, prawidłowa księgowość księguje zdarzenia gospodarcze do ksiąg właściwych a więc do ksiąg według czasu: dziennik gotówkowy lub dziennik kredytowy, i do ksiąg według treści: księga główna, księgi szczegółowe np. księga towarowa dostawców (istoty rzeczy nie zmienia, gdy oba rodzaje ksiąg połączone są w jedną całość pod nazwą „Dziennik — Główna", powszechnie zwaną „amerykanka"). Następnie od prawidłowej rachunkowości wymaga się ujawnienia rzeczywistego stanu majątku i zobowiązań przedsiębiorstwa.

Gdy więc zdarzenia gospodarczego np. dostawy towaru na kredyt nie zaksiążkuje się, to nie wykaże się ani stanu majątku przedsiębiorstwa (wartości zapasu towaru) ani wysokości zobowiązań. Te właśnie wypadki powstają, gdy zaszłości kredytowe książkuje się dopiero przy ich zapłacie. Tak prowadzona rachunkowość podpada więc pod pojęcie nieprawidłowej i to nie tylko pod względem porządkowym (formalnym) ale i pod względem rzeczywistym (materialnym), czyli księgi takie są nieprawidłowe i nierzetelne.

Przy tym sposobie księgowania, a w szczególności, gdy przedsiębiorstwo ma większą ilość tego rodzaju księgowań, taka księgowość musi się wcześniej czy później zdezorganizować i stać się nierzetelną z art. 82 O. P.

Teofil Seifert

2575.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Księgowanie sprzedaży kredytowych z chwilą ich pokrycia; nieprawidłowe prowadzenie ksiąg handlowych „w dobrej wierze".

1. Księgowanie sprzedaży kredytowych dopiero w chwili pokrycia należności, a nie w chwili zawarcia transakcji, stanowi istotną nieprawidłowość naruszającą § 38 niem. kod. handl.

2. Dla oceny kwestii prawidłowości ksiąg w płaszczyźnie zasad księ-

[1] OPA 1324/36 (z glosą Tomasza Lulka).

gowości obojętną jest rzeczą, czy uchybienia odnośne spowodowane zostały złą wolą płatnika, wzgl. jego organów księgowych, czy też są wynikiem przeoczenia.

Wyrok NTA z 4 czerwca 1937 l. rej. 6130/35 w sprawie Leona Kostańskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

...W rozpoznawanej sprawie decydujące znaczenie ma kwestia prawidłowości ksiąg płatnika, a to w związku z kategorycznym postanowieniem art. 3 p. 14 ustawy o pod. przem., które uzależnia zwolnienie transakcji, dokonanych na giełdzie, od wymogu prowadzenia prawidłowych ksiąg handlowych.

Jak to wynika z motywów zaskarżonej decyzji, księgi handlowe płatnika uznane zostały za nieprawidłowe z powodu braku dowodów na sprzedaż gotówkową i kredytową, dalej z powodu księgowania sprzedaży kredytowych dopiero w chwili pokrycia należności, a nie w chwili zawarcia transakcji, a wreszcie z powodu wykazywania w księdze kasowej salda kredytowego.

Skarga nie kwestionuje powyższych ustaleń, zawartych w zaskarżonej decyzji, lecz nazywa je drobnymi usterkami, które powstały „wskutek działania księgowego w dobrej wierze, że księgi są prowadzone jak najdokładniej, a to z uwagi, iż w poprzednich latach rewidenci skarbowi nie udzielali żadnej nagany co do ich prowadzenia". Zdaniem skargi, usterki obecnie wytknięte nie są tego rodzaju, by powodowały absolutną nieprawidłowość ksiąg.

Powyższego stanowiska NTA nie mógł uznać za słuszne.

Pomijając bowiem inne przyczyny odrzucenia ksiąg, uznać należy księgowanie sprzedaży kredytowych dopiero w chwili pokrycia należności, a nie w chwili zawarcia transakcji, za wybitną nieprawidłowość ksiąg, naruszającą postanowienia § 38 kod. handl.

Jeżeli bowiem kupiec sprzedaje towar swego przedsiębiorstwa, to z tą chwilą transakcja ta stanowi dla jego przedsiębiorstwa zdarzenie gospodarcze, wypełniające pojęcie czynności handlowej (Handelsgeschäft) z § 38 kod. handl., a zatem z tą chwilą to zdarzenie winno znaleźć odpowiednik wpisowy w księgowości. Faktyczne wyrównanie ceny kupna przez odbiorcę stanowi zupełnie odrębne zdarzenie, zmuszające również do księgowania.

Dla oceny kwestii prawidłowości ksiąg w płaszczyźnie zasad księgowości oraz cyt. postanowienia niem. kodeksu handlowego obojętną jest rzeczą, czy uchybienia odnośne spowodowane zostały złą wolą płatnika, wzgl. jego organów księgowych, czy też są wynikiem przeoczenia. Rów-

nież bez znaczenia dla powyższej kwestii jest fakt tolerowania pewnych nieprawidłowości ksiąg w poprzednich okresach podatkowych, ileże każdy rok podatkowy stanowi odrębną jednostkę wymiarową i uznanie prawidłowości ksiąg może mieć tylko dla danego okresu miarodajne znaczenie.

Gdy zatem władze wymiarowe zasadnie uznały księgi handlowe płatnika za nieprawidłowe, decyzja władzy odmawiająca zwolnienia od podatku transakcji na giełdzie dokonanych okazuje się słuszna w świetle postanowienia art. 3 p. 14 ustawy....

Wyrok NTA ustala pojęcie dwóch podstawowych zagadnień rachunkowości handlowej: pojęcie prawidłowości ksiąg i pojęcie „dobrej wiary“ przy prowadzeniu ksiąg.

Organizację rachunkowości w każdym przedsiębiorstwie uzna się wtedy za celową, jeżeli ona jest w możności ujawnić stan majątku i interesów handlowych przedsiębiorstwa. Ujawnienie to musi być nie tylko rzeczywiste czyli rzetelne, ale także musi być jasne i zrozumiałe tzn. ujawnienie musi się odbywać według pewnego uznanego porządku. I gdy te dwa wymogi wzajemnie się uzgodnią, wtedy dopiero można mówić o prawidłowej rachunkowości.

Pojęcie prawidłowości ksiąg handlowych zawiera w sobie dwa istotne czynniki: pojęcie rzetelności i porządkowości. Przez rzetelność ksiąg rozumie się to, że wartości zaksięgowane są rzeczywiste, wzgl., że są zgodne z przyjętym zwyczajem handlowym lub z normami obowiązującymi. Przez porządkowość ksiąg rozumie się dokonywanie zapisów do ksiąg handlowych w sposób zgodny z przepisami prawa albo z nauką księgowości handlowej. I jeżeli tych dwóch czynników rachunkowość nie uwzględnia, to wtedy ocenia się taką rachunkowość jako nieprawidłową w myśl § 38 niem. kod. handl. jak i w myśl art. 54 polskiego k. h.

Księgowanie zaszłości kredytowych dopiero przy pokryciu (zapłacie) sprzeciwia się porządkowości (stronie formalnej ksiąg), albowiem jedną z zasad rachunkowości jest zapisywanie czasowe (zasada chronologiczności wpisów). Nieuwzględnianie tej zasady narusza także i rzetelność ksiąg, albowiem aż do czasu zapłaty są wartości — tj. stan majątku i zobowiązań — w księgach niezgodne z rzeczywistością (towar wydano bez żadnego zaksięgowania). Tego rodzaju nieprawidłowe książkowanie uwydatnia się jaskrawo, gdy takie zaszłości kredytowe opiewają na poważniejsze kwoty.

Co do prowadzenia ksiąg nieprawidłowych „w dobrej wierze“, to należy nadmienić, że wpisy zaszłości w cyfrowych wartościach mogą być albo prawdziwe albo nieprawdziwe. Nieprawdziwe wpisy albo będą umyślne albo nieświadome. Księgi prowadzone nieprawidłowo nieświadomie czyli „w dobrej wierze“ nie mogą ujawniać stanu majątku ani interesów handlowych przedsiębiorstwa czyli nie mogą być uznane za prawidłowe, a w konsekwencji tego rodzaju księgi nie mogą być uznane za księgi handlowe w ogólności.

Teofil Seifert

2576.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Inwentarz ogólnikowy[1]; wymóg prowadzenia ksiąg „à jour“[2].

1. Jeżeli spis majątku czyli inwentarz sporządzono ogólnikowo tak dalece, że zupełność inwentarza z tego powodu nie da się stwierdzić, ujemny wniosek o mocy dowodowej lub też nawet o sposobie prowadzenia ksiąg może być uzasadniony bez konieczności pozytywnego stwierdzenia, że inwentura jest niekompletna.

2. Opóźnione księgowanie zaszłości gospodarczych, jako niezgodne z zasadami prawidłowego księgowania, może uzasadniać uznanie ksiąg za nieprawidłowo prowadzone. Zależy to od okoliczności danego przypadku, których ocena należy do władzy.

Wyrok NTA z 8 kwietnia 1938 l. rej. 2534/36 w sprawie Arnolda Hoenze przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

...Co się tyczy dyskwalifikacji ksiąg z powodu ogólnikowego oznaczenia towarów w inwentarzach, sporządzonych na dzień 31 grudnia 1932 i 1934, bez podania ścisłego ich gatunku i pochodzenia, to powyższe przesłanki faktyczne opierają się na ustaleniach protokołów rewizji ksiąg z 3 czerwca 1935 i z 7 grudnia 1935. Z protokołów tych wynika, że w inwentarzach brak było oznaczenia pochodzenia, marek poszczególnych towarów, jak również w wielu wypadkach oznaczenia gatunku, np. ubrania, płaszcze i materiały ubraniowe nie miały oznaczenia, czy są wełniane, czy z innego materiału, i że nie można było skontrolować podanej w inwentarzu ceny z cenami fakturowymi (cenami zakupu).... Merytorycznie skarżący broni się przeciwko orzeczeniu w tym punkcie w płaszczyźnie niekompletności inwentarza, sądząc, że władza byłaby uprawniona do ujemnego wniosku, gdyby stwierdziła, że inwentura jest niekompletna. Skarżący jest w błędzie. Jeżeli bowiem spis majątku czyli inwentarz sporządzono ogólnikowo tak dalece, że zupełność inwentarza z tego powodu nie da się stwierdzić, ujemny wniosek o mocy dowodowej lub też nawet o sposobie prowadzenia ksiąg może być uzasadniony bez konieczności pozytywnego stwierdzenia, że inwentura jest niekompletna. Taka niedokład-

---

[1] Por. OPA 1893/37, 2577/39.

[2] Por. OPA 1424/36, 1425/36, 2292/38, 2578/39.

na bowiem inwentura uniemożliwia władzy wykonanie prawa i obowiązku oceny spisu majątku w płaszczyźnie jego zupełności.

Skarga stwierdzonego w orzeczeniu stanu faktycznego, iż inwentura per 31 grudnia 1934 zawiera ogólnikowe oznaczenie towarów bez podania gatunków i pochodzenia, nie kwestionuje. Wobec tego skarga w tym punkcie jest nieuzasadniona....

Co się tyczy ostatniego powodu dyskwalifikacji ksiąg, to władza oparła go na fakcie, że opłatę za przewóz kolejowy towaru, uiszczoną 27 października 1934, zaksięgowano dopiero 3 listopada 1934 łącznie z należnością fakturową za towar. Skarżący nie kwestionuje okoliczności faktycznej, na której władza oparła ustalenie o nieprowadzeniu ksiąg à jour, sądzi atoli, że nie mogła ona stanowić podstawy do przyjęcia, że księgi prowadzone są nieprawidłowo, gdyż co najwyżej mógłby się zgodzić z tym, że bardziej formalną rzeczą jest księgować przewoźne bezzwłocznie po uiszczeniu, a nie oczekiwać na nadesłanie faktury. Otóż opóźnione księgowanie zaszłości gospodarczych, jako niezgodne z zasadami prawidłowego księgowania, może, aczkolwiek nie zawsze musi, uzasadniać uznanie ksiąg za nieprawidłowo prowadzone. Zależy to od okoliczności danego przypadku, których ocena należy do władzy. W danej sprawie chodzi atoli o jeden sporadyczny wypadek opóźnienia zapisu na drobną kwotę i to o kilka dni, a akta nie zawierają żadnych bliższych szczegółów, wyjaśniających powody, dla których władza ten sporadyczny wypadek uznała za tak istotny w zakresie całokształtu prowadzonej księgowości, iż on sam jeden mógłby uzasadnić uznanie całej księgowości za nieprawidłową....

2577.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Inwentarz ogólnikowy[1].

Określenie spisanych w inwentarzu towarów pod względem ich gatunku i rodzaju powinno być na tyle dokładne, aby możliwe było sprawdzenie, czy podana wartość towaru odpowiada jego jakości.

Wyrok NTA z 28 września 1938 l. rej. 4972/36 w sprawie Mendla Goldszera przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

...Spór toczy się o dyskwalifikację ksiąg handlowych, a w związku

[1] Por. OPA 2576/39.

z tym o sposób ustalenia wysokości obrotu. Jak wynika z treści uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia, powodem uznania ksiąg za nieprawidłowe był brak dokładnego określenia towarów w księdze inwentarzowej. W związku z tym zarzuca skarga obrazę art. 9 i 10 kod. handl. Nap. z r. 1808, gdyż księga inwentarzowa skarżącego odpowiada wszystkim formalnym wymogom kodeksowym, wyszczególnionym w powołanych artykułach. Zarzut powyższy chybia atoli celu, gdyż władza pozwana oparła dyskwalifikację ksiąg nie na formalnych brakach księgi inwentarzowej, lecz na stwierdzeniu w niej uchybienia natury materialnej, a mianowicie niedokładnego oznaczenia spisanych w niej towarów. Skarga sama przyznaje, że w tym zakresie księga inwentarzowa powinna odpowiadać zasadom prawidłowej rachunkowości kupieckiej, sądzi jednak, że zgodnie z tymi zasadami wystarcza podanie w inwentarzu rodzaju i ilości towaru, np. „50 obrączek złotych 8-karatowych, 10 pierścionków srebrnych z imitacjami kamieni itp.“; żądane przez władzę oznaczenie towarów w księdze inwentarzowej przez podanie znaków i firm jest zdaniem skargi możliwe tylko przy niewielkiej ilości towarów, jak np. przy zegarkach „Omega“, łyżkach „Frageta“, natomiast „jest rzeczą niezrozumiałą, na czym ma polegać oznaczenie znaku lub firmy na wyrobach własnych“. Otóż jest rzeczą oczywistą, że jeśli inwentarz ma odpowiadać swemu celowi, to określenie spisanych w nim towarów pod względem ich gatunku i rodzaju powinno być na tyle dokładne, aby możliwe było sprawdzenie, czy podana wartość towaru odpowiada jego jakości. Jak wynika z ustaleń faktycznych, zamieszczonych w podpisanym bez zastrzeżeń przez przedstawiciela płatnika protokole badania ksiąg handlowych z 13 kwietnia 1934, księga inwentarzowa skarżącego nie zawierała bliższego oznaczenia towarów przez uwidocznienie przy poszczególnych artykułach firmy, znaków itp., lecz towar określony w niej był ogólnikowo, jak „zegarek“, „pierścionek“, co uniemożliwiło sprawdzenie cen szacunkowych remanentu. Z powyższego okazuje się, że w księdze inwentarzowej nie oznaczano dokładnie towaru przez podanie znaków i firmy nie tylko przy wyrobach własnych, ale w ogóle przy żadnych artykułach. Odmienne twierdzenia, zawarte w odwołaniu, pozostają w sprzeczności z odnośnymi bezspornymi ustaleniami protokołu badania ksiąg handlowych. Brak podania firmy przy takich wyrobach jak np. zegarki, których cena waha się znacznie w zależności właśnie od firmy wytwórczej, władza słusznie uznała za istotne uchybienie, gdyż co najmniej brak ten uniemożliwia sprawdzenie podanej w inwentarzu wartości remanentu, taka zaś wadliwość księgi inwentarzowej nie da się pogodzić z obowiązującym w rachunkowości kupieckiej wymogiem dokładnego sporządzania inwentarza....

2578.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Salda kredytowe na rachunku kasy[1]; wymóg prowadzenia ksiąg à jour[2].

1. Nie ma podstawy do domniemania, że na kwit wystawiony w pewnym dniu wypłacono gotówkę w tym samym dniu, mimo braku gotówki w kasie, a nie w dniu, w którym wydatek zaksięgowano, i do konstruowania w ten sposób sald kredytowych, których księga kasowa nie wykazywała.

2. Z zasady prowadzenia ksiąg à jour nie wynika, by wpisy z księgi pomocniczej prowadzonej w filii przedsiębiorstwa miały być w tym samym dniu przenoszone do ksiąg zakładu głównego.

Wyrok NTA z 25 stycznia 1939 l. rej. 3741/35 w sprawie Piotra Pawła Breslauera przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Zaskarżonym orzeczeniem ustalono obrót przedsiębiorstwa skarżącego odmiennie od zeznania i pominięto dane wynikające z ksiąg handlowych, uzasadniając dyskwalifikację ksiąg wykazywaniem w księdze kasowej głównej rozchodów wyższych od przychodów i nieprowadzeniem ksiąg à jour.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

W protokole badania ksiąg handlowych, prowadzonych w głównym przedsiębiorstwie skarżącego, którego zakład opodatkowany spornym wymiarem jest filią, stwierdzono 3 wypadki nadwyżek rozchodów nad przychodami w księdze kasowej. Skarżący w odwołaniu podniósł, że dla filii prowadził pomocniczą książkę kasową, z której przenoszono periodycznie wpisy do głównej księgi kasowej. W postępowaniu odwoławczym zbadano ponownie księgi i stwierdzono, że przy wzięciu pod uwagę stanu kasy zakładu filialnego w dwu z trzech poprzednio stwierdzonych wypadków saldo kasy było debetowe, zaś w trzecim wypadku stwierdzono saldo kredytowe na dzień 23 kwietnia 1932 na tej tylko podstawie, że wliczono do wydatków tego dnia kwoty 100 zł i 500 zł, zapisane w księdze pod datą 25 kwietnia, a to z tego powodu, że kwity na te wydatki nosiły datę 23 kwietnia. Skarżący wyjaśnił, że wypłaty dokonane zostały rzeczywiście dopiero 25 kwietnia i podniósł, że tego rodzaju wypadki, że na kwit wcześniej wystawiony wypłaca się gotówkę dopiero później, zachodziły częściej.

---

[1] Por. OPA 2544/39.

[2] Por. OPA 2576/39.

W ten sposób ustalenie władzy pozwanej, że w księdze kasowej głównej wykazywano rozchody wyższe od przychodów, polega wyłącznie na wyprowadzeniu przez rewidenta skarbowego jednego wypadku salda kredytowego i to w ten sposób, iż przeniósł on pozycję, księgowaną pod datą późniejszą, na datę wcześniejszą, tylko z powodu zaopatrzenia tą datą kwitu. Skoro zaś nie ma podstawy do domniemania, iż na kwit wystawiony w pewnym dniu uskuteczniono w tym dniu wypłatę mimo braku gotówki w kasie, a z drugiej strony w obrocie handlowym nie są wyłączone wypadki, iż odbiorcy gotówki wystawiają i datują kwity przed otrzymaniem gotówki i dat tych nie prostują mimo otrzymania pieniędzy w dniu późniejszym, przeto uznał NTA, iż wnioski, wyprowadzone przez władzę pozwaną ze stwierdzonego protokołem badania ksiąg stanu rzeczy, nie znajdują dostatecznego oparcia w aktach. Również wniosek o nieprowadzeniu ksiąg à jour, wysnuty przez władzę pozwaną z faktu nieprzenoszenia codziennie wpisów książki kasowej zakładu filialnego do księgi kasowej zakładu głównego, uznał NTA za nietrafny. Prowadzenie odrębnej kasy w zakładzie filialnym uzasadnia zupełnie prowadzenie odrębnej pomocniczej książki kasowej dla tego zakładu i przenoszenie wpisów z tej książki pomocniczej do ksiąg zakładu głównego nie musi się odbywać w jakichś ściśle określonych terminach, a w każdym razie nie ma podstawy w prawidłach buchalterii do wyprowadzania zasady, wypowiedzianej w odpowiedzi na skargę, iż przenoszenie takie ma się odbywać codziennie i to w odniesieniu do wpisów z tego samego dnia.

Twierdzenie zaś odpowiedzi na skargę, że pozycje wydatków książki pomocniczej przenoszono codziennie do księgi kasowej zakładu głównego, którym władza pozwana popiera swoje stanowisko, nie znajduje żadnego potwierdzenia w aktach sprawy.

Również i zarzut skargi, że władza pozwana uznając księgi za nieprawidłowe obowiązana była wypowiedzieć się co do wartości dowodowej ksiąg jako zapisków, jest słuszny i w judykaturze NTA uzasadniony.

NTA uchylił tedy zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

2579.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Wykazywanie nazwisk drobnych klientów. — Księga magazynowa[1] a obce depozyty.

1. Przyjmowanie do przemiału zboża od drobnych klientów, tak samo jak przyjmowanie napraw czy innych drobnych robót od przygodnych klientów przez rzemieślników, nie wymaga ujawniania w księgach nazwisk tych klientów.

2. Prowadzenie księgi magazynowej, obejmującej tak zapasy własne, jak i depozyty obce, nie jest wymagane przez prawo ani prawidła księgowości; ujawnienie zapasów własnego towaru w księdze głównej, a depozytów obcych w wykazach jako pozycji pozabilansowych wystarcza do zobrazowania całokształtu majątku i interesów przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 24 lutego 1939 l. rej. 6423/35 w sprawie firmy „Tow. Komandytowe Haeberle i Spółka" w Grodzisku Mazowieckim przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Przy badaniu ksiąg handlowych skarżącej spółki stwierdzono, że skarżąca (która prócz innych przedsiębiorstw prowadziła też przedsiębiorstwo młyna mącznego) nie prowadziła odrębnej kontroli magazynowej przychodu zboża własnego i obcego, lecz zapisywała zboże własne i obce łącznie, przy czym zboże obce pozostawione do przemiału w depozycie zapisywała na przychód nie w dniu przyjęcia, lecz dopiero w dniu wydania (rozchodu) należnych za to zboże produktów przemiału, wobec czego na podstawie ksiąg magazynowych nie można stwierdzić, czy skarżąca wydawała produkty mączne z zapasów własnych, czy z zapasów zboża obcego. Wobec tego ustalono dla skarżącej podatek wedle stawki 2% od całej wartości wydanych w ciągu roku produktów przemiału. Zarazem uznano księgi skarżącej za nieprawidłowe, m. i. z powodu stwierdzenia, że figurujący w wykazach przechowywanego zboża obcego jako właściciele tego zboża klienci nie zostali pod wskazanymi w tych wykazach adresami odszukani.

W postępowaniu odwoławczym zbadano ponownie księgi i stwierdzono, że skarżąca prowadzi księgę magazynową tylko dla produktów przemiału, a ponadto prowadzi księgę przemiałową, wprowadzając do niej zboże obce, przyjęte do magazynu w momencie oddania go do przemiału. Zapasy własnego zboża uwidaczniane są w księdze głównej, a remanenty obcego zboża na rachunkach obcego zboża i mlewa oraz pozostawionego w młynie obcego zboża w pełnych ilościach w pozycjach pozabilansowych.

---

[1] Por. OPA 66/32, 2251/38.

W odwołaniu podniosła skarżąca, iż proceder przy przyjmowaniu obcego zboża jest normalnie tego rodzaju, iż klienci przywożą zboże i zostawiają je w magazynie, a dopiero później zgłaszają się z żądaniem dokonania przemiału. Kwity wydaje się przywożącym zboże na podane przez nich nazwiska, nie sprawdzając tożsamości tych osób, i pod tymi też nazwiskami figurują zapasy zboża w prowadzonych wykazach. Władza pozwana nie uwzględniła odwołania, uzasadniając odrzucenie ksiąg jak następuje: 1) przyjęte do przemiału zboże powierzone nie było księgowane w datach przychodu zboża, lecz znacznie późniejszych, przy czym rozbieżności pomiędzy datami przyjęcia zboża a zaprzychodowaniem go dochodzą do kilku miesięcy, 2) księga magazynowa obejmuje przychód łączny zboża zakupionego na własny rachunek i zboża powierzonego, w konsekwencji czego powinna wykazywać i odnośne remanenty. Tymczasem remanent zboża powierzonego w dniu 1 stycznia 1933 nie jest wprowadzony do księgi magazynowej, zaś remanent zboża zakupionego na własny rachunek jest notowany tylko na rachunku zakupów w księdze głównej; remanent zboża powierzonego na dzień 1 stycznia 1933 wykazano w księdze magazynowej w ilości 33.913 kg tj. tylko tę ilość, która została w 1933 r. przerobiona, nie zaś całą pozostałość, 3) w wykazie imiennym pozostałości zboża powierzonego na dzień 1 grudnia 1933 podano nazwiska, które, jak stwierdziły urzędowe dochodzenia, są nieautentyczne, gdyż w wymienionych w wykazie miejscowościach podane osoby nie zamieszkują. Wyjaśnienia, że klienci firmy mogli podać zmyślone nazwiska, Komisja Odwoławcza uznała za niedostateczne, mając na uwadze, że zasięg terytorialny młyna dla przemiału zboża powierzonego nie jest duży, kontakt pomiędzy młynem i jego dostawcami zboża do przemiału jest częsty, a więc kontrahenci wzajemnie się znają.

Na zarzuty skargi wniesionej na to orzeczenie rozważył NTA co następuje:

O ile chodzi o dyskwalifikację ksiąg z powodu nieautentyczności nazwisk, figurujących w spisach klientów, powierzających zboże do przemiału, to słusznie podnosi skarga, że skarżąca, przyjmując zboże do przemiału, nie miała obowiązku badania tożsamości osób, oddających jej to zboże. Okoliczność więc, iż kwity są wystawiane przez skarżącą na nazwiska podane przez osoby oddające zboże i że w konsekwencji nazwiska te figurują w wykazach przechowywanego zboża, jak również wynikająca z tego sposobu postępowania możliwość wykazywania w tychże wykazach nazwisk nieautentycznych, jest dla oceny prawidłowości ksiąg obojętna. Skoro osoba oddająca zboże otrzymuje kwit, za którego zwrotem wydaje jej się produkty przemiału tego zboża, jest identyczność tej osoby dla prowadzonego przedsiębiorstwa obojętna i nie byłoby żadnej przeszkody ani nieprawidłowości w wydawaniu tego rodzaju kwitów na okaziciela,

różniących się od siebie tylko numerami lub innymi znakami rozpoznawczymi (hasłami, pseudonimami itp.). Tego rodzaju drobne transakcje przemiałowe nie wymagają dowodów buchalteryjnych wystawionych na określone osoby, tak samo jak transakcje drobnej sprzedaży w sklepie lub przyjmowanie napraw czy innych drobnych robót od przygodnych klientów przez rzemieślników.

Powody dyskwalifikacji ksiąg, podane w zaskarżonym orzeczeniu pod 1) i 2), muszą być w swej istocie rozumiane jako zarzut braku księgi magazynowej, wykazującej stan tak własnego, jak obcego zboża w magazynie. Atoli księga magazynowa, jaką prowadziła skarżąca, do tego celu bynajmniej nie służyła, wykazując tylko ruch zboża oddanego do przemiału i uzyskanych z przemiału produktów w czasie uskuteczniania tych czynności, wobec czego stawiany w orzeczeniu zarzut wadliwego prowadzenia tej księgi nie jest uzasadniony. Księga ta bowiem ujawniała te zaszłości, do których ujawniania była przeznaczona, nie można zaś konstruować jej wadliwości z tego powodu, że nie ujawniała ona takich zaszłości, jakie wedle zaprowadzonego przez skarżącą systemu do jej treści nie miały wchodzić. Oczywiście prawidłowe byłoby prowadzenie księgi magazynowej o treści, jakiej żąda władza pozwana — księga taka jednak nie jest wymagana przez prawo lub prawidła buchalterii jako konieczny składnik księgowości, a skoro dane, jakie by w niej miały znaleźć wyraz, ujawniane były w księdze głównej wzgl. w wykazach zboża obcego, traktowanego jako depozyt, a więc jako pozycje pozabilansowe, księgi spełniały swe właściwe zadanie, obrazując całokształt majątku i interesów skarżącej.

Pomijając tedy dalsze zarzuty skargi, jako w tym stanie rzeczy bezprzedmiotowe, uznał NTA, iż władza, dyskwalifikując z przyczyn nieistotnych księgi skarżącej i pomijając je przy ustaleniu podatku, nie rozprawiła się należycie z zarzutami odwołania i wobec tego zaskarżone orzeczenie uchylił z powodu wadliwego postępowania.

2580.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Prawo władzy odwoławczej do samoistnej oceny ksiąg[1]; księgowanie utargów ze sprzedaży w kwotach zmniejszonych o rabat.

1. Władza odwoławcza władna jest oprzeć orzeczenie swoje co do

[1] Por. OPA 77/32, 631/34, 1352/36, 2293/38, 2581/39.

prawidłowości ksiąg na powodach, które nie były objęte orzeczeniem władzy wymiarowej — pod warunkiem ustalenia w toku prawidłowego postępowania, a więc przy udziale płatnika, stanu faktycznego powołanego na uzasadnienie nowego powodu dyskwalifikacji.

2. Księgowanie utargów ze sprzedaży tytoniu w restauracji w kwotach, zmniejszonych o rabat udzielany przez właściciela przedsiębiorstwa bufetowemu, uzasadnia uznanie ksiąg handlowych za nieprawidłowe.

Wyrok NTA z 1 września 1938 l. rej. 5228/36 w sprawie Leona Lipińskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

...Instancja odwoławcza podtrzymała dyskwalifikację ksiąg handlowych, wysuwając inny powód, nie przytoczony w orzeczeniu władzy wymiarowej, a mianowicie księgowanie utargów ze sprzedaży tytoniu nie według faktycznych kwot sprzedaży, lecz w kwotach zmniejszonych o rabat dla bufetowego.

W myśl art. 115 O. P. władza odwoławcza przy rozstrzyganiu odwołań nie jest związana ani orzeczeniem władzy wymiarowej, ani też wnioskiem tej władzy, a więc władna jest oprzeć orzeczenie swoje co do prawidłowości ksiąg na powodach, które nie były objęte orzeczeniem władzy wymiarowej. Oczywiście zasady prawidłowego postępowania w związku ze specjalną ochroną prawną, jakiej doznają płatnicy powołujący się na prawidłowe księgi handlowe, wymagają, aby stan faktyczny, powołany przez władzę odwoławczą na uzasadnienie nowego powodu dyskwalifikacji ksiąg, ustalony został w toku prawidłowego postępowania, a więc przy udziale płatnika.

Otóż w konkretnym wypadku stwierdzono urzędowym protokołem badania ksiąg z 2 marca 1936 na podstawie dowodów kasowych, iż płatnik przy przekazywaniu wyrobów tytoniowych do własnej restauracji udzielał bufetowemu 4% rabatu i księgował jako utarg dzienny kwotę zmniejszoną o wysokość rabatu. Płatnik podpisał powyższy protokół bez zastrzeżeń i żadnych oświadczeń na treść protokołu nie złożył w toku przewodu odwoławczego. Wobec tego musi się przyjąć jako niesporną okoliczność stwierdzoną powyższym ustępem protokołu.

Opierając się zaś na powyższym niespornie ustalonym stanie faktycznym uznać należy, iż władza pozwana zasadnie uznała księgi handlowe za nieprawidłowe, wychodząc z założenia, iż skarżący księgował utargi ze sprzedaży tytoniu nie według faktycznych kwot sprzedaży, lecz w kwotach zmniejszonych o rabat dla bufetowego. Ten bowiem sposób księgowania utargów nie odzwierciedlał kwot faktycznie uzyskanych ze sprzedaży, a więc istotnego elementu obrotu podatkowego, lecz jedynie kwotę

rozrachunkową w stosunku do bufetowego, który, jak wynika z treści odwołania, otrzymywał od skarżącego zamiast pensji rabat na towarach, a zatem był jego pracownikiem.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2581.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Podanie płatnikowi przyczyn dyskwalifikacji ksiąg dopiero w orzeczeniu odwoławczym[1].

Władza odwoławcza, wysuwając nowe przyczyny dyskwalifikacji ksiąg, nie może pozbawić płatnika prawa obrony w postępowaniu administracyjnym przez podanie przyczyn odrzucenia ksiąg dopiero w orzeczeniu odwoławczym.

Wyrok NTA z 6 lutego 1939 l. rej. 2970/36 w sprawie firmy: Zygmunt Kreczmar i S-ka, Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

...O ile chodzi o ten ostatni powód dyskwalifikacji ksiąg [iż w dniu 10 marca 1934 księgi nie były jeszcze zamknięte], to wysunięty on został dopiero w orzeczeniu zaskarżonym i płatnik, jak to wynika z akt sprawy, nie miał możności zajęcia stanowiska co do tego powodu. Stanowi to wadliwość postępowania połączoną ze szkodą dla strony skarżącej. Wprawdzie władza odwoławcza korzysta w myśl powołanego w odpowiedzi na skargę postanowienia art. 113 O. P. z tych samych praw, z jakich korzysta władza wymiarowa, z postanowienia tego jednak nie wynika, iżby ta władza wysuwając w postępowaniu odwoławczym nowe przyczyny dyskwalifikacji ksiąg pozbawić mogła płatnika prawa obrony w postępowaniu administracyjnym. W związku z postanowieniem art. 89 O. P., nakazującym władzy wymiarowej wyszczególnienie materialnych i formalnych zarzutów, uzasadniających nieprzyjęcie ksiąg, oraz w związku z postanowieniem art. 107 O. P., dającym płatnikowi ściśle skonkretyzowane prawo obrony w postępowaniu odwoławczym, podanie do wiadomości płatnika przyczyny odrzucenia ksiąg dopiero w orzeczeniu odwoławczym czyniłoby to prawo obrony iluzorycznym....

---

[1] Por. OPA 2580/39.

2582.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Nadpłaty i zwroty: Kwoty uiszczone za świadectwo przemysłowe[1].

W razie zezwolenia na prowadzenie przedsiębiorstwa na podstawie świadectwa niższej kategorii, różnica w cenie nabytego już świadectwa wyższej kategorii stanowi nadpłatę bez względu na to, czy nabycie świadectwa wyższej kategorii nastąpiło pod przymusem, czy dobrowolnie.

Wyrok NTA z 25 lutego 1939 l. rej. 12/36 w sprawie Szymona Flaumenhafta przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie zwrotu nadpłaty.

Spór toczy się o zwrot dopłaty uiszczonej przez skarżącego do pierwotnie nabytego świadectwa przemysłowego III kat. przedsiębiorstw handlowych za r. 1932.

Według niekwestionowanego stanu sprawy, skarżący, nabywszy na r. 1932 na prowadzone przedsiębiorstwo ekspedycyjne świadectwo III kat. handl., wniósł prośbę o zezwolenie prowadzenia tego przedsiębiorstwa na podstawie świadectwa III kat. zamiast II. Zanim otrzymał odmowną decyzję Izby Skarbowej, wniósł drugą prośbę wprost do Ministerstwa Skarbu. Otrzymawszy odmowną decyzję Izby Skarbowej na pierwsze podanie, dopłacił różnicę między ceną świadectw II i III kat., a gdy następnie doręczono mu zawiadomienie, że Ministerstwo Skarbu zezwoliło mu na prowadzenie tego przedsiębiorstwa na podstawie świadectwa III kat., złożył w dniu 25 września 1933 w Izbie Skarbowej prośbę o zwrot dopłaty jako nienależnie wniesionej. Izba Skarbowa nie uwzględniła postanowieniem z 14 września 1935 tej prośby, ponieważ „po myśli § 106 rozp. wyk. do ustawy o pod. przem. nie podlegają zwrotowi uiszczone dobrowolnie przez płatnika kwoty za świadectwa przemysłowe“.

Postanowienie to jest przedmiotem skargi kasacyjnej, którą NTA uznał za uzasadnioną.

Art. 93 ustawy (poz. 110/32 Dz. Ust.)[2] głosi, że nadmiernie lub niewłaściwie wpłacone kwoty podatku przemysłowego (art. 6) podlegają zwrotowi na podstawie zarządzeń izb skarbowych.

Skoro skarżącemu właściwa władza skarbowa zezwoliła na prowadzenie przedsiębiorstwa w 1932 r. na podstawie świadectwa III kat., a skar-

---

[1] Por. OPA 109/33, 533/34, 2193/38.

[2] Por. obecnie art. 125 i 126 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

żący nabył poprzednio świadectwo wyższej kategorii, to różnica w cenie tych świadectw przedstawia się w świetle przepisu art. 93 ust. 1 ustawy jako nadmiernie lub niewłaściwie wpłacona kwota podatku przemysłowego, bez względu na to, czy skarżący świadectwo wyższej kategorii nabył pod przymusem czy dobrowolnie.

Sedno bowiem zagadnienia tkwi w uznaniu właściwej władzy, że świadectwo niższej (III) kategorii jest wystarczające. Władza jest więc w błędzie, jeśli sądzi, że tylko przymus egzekucyjny mógłby w konkretnym wypadku nadać uiszczeniu wyższego podatku cechy świadczenia nadmiernego lub niewłaściwego....

2583.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Przestępstwa podatkowe: Złożenie niezupełnego wykazu lokali.

Dla bytu wykroczenia z art. 176 O. P. wymagany jest, prócz istnienia obiektywnych znamion przestępstwa, również zamiar uchylenia się od obowiązku podatkowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 31 października 1938 1 K. 317/38.

Kasacja Prokuratora zarzuca zaskarżonemu wyrokowi obrazę art. 176 O. P. przez uniewinnienie oskarżonego pomimo ustalenia, iż złożył on do podatku od nieruchomości wykaz nie zawierający wyszczególnienia wszystkich lokali.

SN zważył co następuje:

Dla bytu wykroczenia z art. 176 O. P. wymagany jest, prócz istnienia obiektywnych znamion przestępstwa, również zamiar uchylenia się od obowiązku podatkowego.

Sąd wprawdzie ustalił w działaniu oskarżonego przedmiotowe znamiona zarzucanego mu czynu, stwierdził jednak równocześnie w oparciu o przytoczone w wyroku okoliczności, że oskarżony nie miał i nie mógł mieć w świetle konkretnych okoliczności zamiaru uchylania się od powinności podatkowej i podjęte przez niego działanie nie było objęte tym przestępnym zamiarem.

Wobec ustalenia braku cech podmiotowych czynu Sąd zasadnie uniewinnił oskarżonego.

2584.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Postępowanie karne: Zrzeczenie się prawa ścigania.

Władza skarbowa, doręczając płatnikowi wezwanie o uzupełnienie ceny świadectwa przemysłowego w określonym terminie z zagrożeniem wydania orzeczenia karnego na wypadek niedotrzymania tego terminu, zrzeka się tym samym na wypadek dotrzymania zakreślonego terminu przez płatnika prawa ścigania przestępstwa z art. 178 O. P.

Wyrok NTA z 22 lutego 1939 l. rej. 5454/35 w sprawie firmy „Olsmar" Sp. z ogr. odp. w likw. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie grzywny.

Skarżąca wykupiła na r. 1934 świadectwo III kat., wnosząc zarazem podanie o zezwolenie na wykupienie takiego świadectwa zamiast właściwego wedle taryfy świadectwa II kat., a to zgodnie z okólnikiem Ministerstwa Skarbu z 6 grudnia 1933 L. D. V. 53573/4/33. W dniu 15 lutego 1934 doręczono skarżącej odmowne postanowienie, zawierające zarazem wezwanie o uzupełnienie ceny wykupionego świadectwa do ceny świadectwa II kat. w ciągu dni 7 z zagrożeniem, że w razie niedotrzymania tego terminu zostanie wydane orzeczenie karne na podstawie spisanego tymczasem już protokołu. Skarżąca niespornie wpłaciła przypadającą różnicę w cenie świadectwa przed upływem 7-dniowego terminu wraz z odsetkami. W dniu 1 czerwca 1934 wydane zostało orzeczenie karne z art. 98 ustawy o pod. przem.[1]. Wniesionego przeciw temu orzeczeniu odwołania Izba Skarbowa nie uwzględniła, powołując się na przepis art. 181 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.[1]).

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Pomijając już, że zaskarżoną decyzją nałożono grzywnę na osobę prawną, uznał NTA nałożenie tej grzywny za niezgodne z prawem z tego powodu, że władza zakreślając skarżącej termin do uzupełnienia ceny posiadanego świadectwa i zagrażając na wypadek niedotrzymania tego terminu wydaniem orzeczenia karnego — zrzekła się tym samym dochodzenia przestępstwa z art. 98 ustawy o pod. przem. na wypadek, gdyby skarżąca terminu tego dotrzymała. Zrzeczenie się takie ma wobec strony, której została doręczona formalna decyzja, zawierająca to oświadczenie władzy, pełną skuteczność i skoro strona zastosowała się do wezwania i cenę świadectwa uzupełniła, wpłacając zarazem od niej odsetki, prawo ścigania przestępstwa z art. 98 ustawy o pod. przem. zgasło....

---

[1] Obecnie art. 178 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

2585.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Postępowanie karne: Zaoczne orzeczenie — uzasadnienie.

Niestawienie się obwinionego na wezwanie władzy celem przesłuchania przed wydaniem orzeczenia karnego (art. 193 O. P.) nie zwalnia władzy od obowiązku, wynikającego z art. 199 p. f) O. P. (Teza).

Wyrok NTA z 6 lutego 1939 l. rej. 5007/37 w sprawie Józefa H. przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego II kat. handl. za lata 1934, 1935 i 1936 i nałożenia grzywny.

Orzeczeniami karnymi z 6 lipca 1936 Urząd Skarbowy w Krakowie nałożył na Józefa H. grzywny za przekroczenie z art. 178 O. P., popełnione przez to, że w r. 1934 począwszy od 1 lipca oraz w latach 1935 i 1936 prowadził na podstawie świadectw przemysłowych II B kat. dla zajęć przemysłowych hurtowy handel cukrem, na które to przedsiębiorstwo powinien był nabyć świadectwa przemysłowe II kat. handl., równocześnie zaś zobowiązał go do dopłaty różnicy między ceną właściwych a nabytych świadectw przemysłowych za połowę r. 1934 oraz za lata 1935 i 1936.

Na skutek odwołania od orzeczeń karnych Izba Skarbowa decyzją z 2 czerwca 1937 uchyliła areszt zastępczy odnośnie do r. 1934 i 1935, poza tym zaś nie uwzględniła odwołania, podając w uzasadnieniu, że przeprowadzone dochodzenia wykazały, iż rekurent zakupywał cukier na własny rachunek.

Orzeczenia te zaskarżone zostały do NTA, który rozważył co następuje:

W myśl art. 199 p. f) O. P. orzeczenie winno zawierać uzasadnienie, w którym należy przedstawić stan faktyczny, zebrane środki dowodowe oraz także okoliczności łagodzące i obciążające.

W odwołaniu od orzeczeń karnych zarzucał skarżący, że w doręczonych mu orzeczeniach nie podano dowodów, na podstawie których Urząd Skarbowy doszedł do przekonania, że zajmuje się on handlem, a nie pośrednictwem. Skarga podnosi, że w toku postępowania odwoławczego powyższego zarzutu nie rozpatrywano, ani nie wskazano skarżącemu danych, o których mowa w art. 199 p. f) O. P., a motywy zaskarżonego orzeczenia są zbyt lakoniczne, aby mogły stanowić podstawę do należytego ujęcia obrony w skardze kasacyjnej. W związku z powyższymi zarzutami wywodzi władza pozwana w odpowiedzi na skargę, że skarżący popadł w zaoczność skutkiem niestawienia się na wezwanie Urzędu Skarbowego

z 8 maja 1936 bez dostatecznego usprawiedliwienia, wobec czego władza orzekająca nie mogła go powiadomić w myśl postanowień art. 194 O. P. o wynikach dochodzeń.

Niestawienie się obwinionego bez dostatecznego usprawiedliwienia celem przesłuchania pociąga atoli w myśl art. 193 O. P. tylko ten skutek, że orzeczenie zapada zaocznie. Ponieważ jednak O. P. o ile chodzi o wymogi, jakim powinno odpowiadać orzeczenie karne co do swej treści, nie zawiera specjalnych przepisów dla orzeczeń zaocznych, przyjąć należy, że i takie orzeczenia muszą czynić zadość postanowieniom art. 199 O. P. a więc zawierać też odpowiednie uzasadnienie, obejmujące m. i. zebrane środki dowodowe. Konieczne jest to zwłaszcza w wypadku, gdy spór toczy się o obowiązek podatkowy wzgl. o jego rozciągłość, gdyż wtedy ciężar dowodu spada na władzę.

Jak wynika z treści orzeczeń karnych, nie wskazywały one zebranego przeciw skarżącemu materiału dowodowego. Władza pozwana z uwagi na odnośny zarzut odwołania powinna była zatem albo uzupełnić odpowiednio treść tych orzeczeń w toku postępowania odwoławczego, albo co najmniej wyjaśnić w orzeczeniu odwoławczym, jak się ustosunkowała do odnośnego zarzutu odwołania. Zaniechanie jednego i drugiego stanowi wadliwość postępowania, połączoną ze szkodą dla strony skarżącej. Wyjaśnienie zaskarżonego orzeczenia, że przeprowadzone dochodzenia wykazały dokonywanie zakupów cukru na własny rachunek skarżącego, nie może być traktowane jako uzupełnienie orzeczeń wymiarowych we właściwym kierunku, a to ze względu na nieprzytoczenie konkretnych faktów zakupów, pomijając już nawet, że celem umożliwienia skarżącemu należytej obrony w postępowaniu administracyjnym, uzupełnienie orzeczeń I instancji powinno było nastąpić przed wydaniem orzeczenia odwoławczego....

2586.

PODATEK DOCHODOWY.

„Majątek, przywiązany do obszaru Państwa fideikomisem": Renta wdowia.

Renta wdowia, wypłacana na zasadzie postanowień uchwały familijnej przez posiadacza fideikomisu wdowie po poprzednim posiadaczu, podlega opodatkowaniu w myśl art. 1 p. 2 lit. a) ustawy o podatku dochodowym[1].

---

[1] Por. OPA 1137/35, 1255/35, 2197/38.

Wyrok NTA z 21 stycznia 1939 l. rej. 6832/35 w sprawie Matyldy Pless przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1928—1934.

Skarżąca, przebywająca stale za granicami Państwa Polskiego, posiada na terenie Rzeczypospolitej dwa źródła dochodu: rentę, zabezpieczoną hipotecznie na nieruchomościach browaru w Pszczynie i prawo do świadczeń wdowich, wynikających z postanowień uchwały familijnej z 18 maja 1816, regulującej prawa wdów po posiadaczach fideikomisu pszczyńskiego w stosunku do tego fideikomisu wzgl. jego późniejszych posiadaczy. Na lata podatkowe 1928—1934 wymierzono skarżącej podatek dochodowy częściowo od dochodów osiągniętych z obu tych źródeł dochodu łącznie, częściowo tylko od dochodów z pierwszego z tych źródeł. W tych ostatnich wypadkach uskuteczniono skarżącej wymiar podatku od dochodu z drugiego źródła w formie wymiarów dodatkowych.

Przedmiotem sporu są wymiary na powyższe lata, o ile one dotyczą dochodów ze świadczeń wdowich.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

I. Przede wszystkim zarzuca skarga w odniesieniu do tych wymiarów, które zostały dokonane w trybie wymiarów dodatkowych, że nastąpiły one z obrazą przepisu art. 85 ustawy o pod. doch. (poz. 411/25 Dz. Ust.), a to z tego powodu, że istnienie danego źródła dochodu było znane władzy już przy wymiarze pierwotnym, gdyż wymiary te były oparte na danych, zaczerpniętych z ksiąg handlowych fideikomisu pszczyńskiego, z których wynikały również dane, dotyczące dochodu skarżącej ze świadczeń wdowich.

Zarzut ten nie jest trafny. Skarżąca zeznań o dochodzie, osiągniętym ze świadczeń wdowich, nie składała, a pierwotnie opodatkowany dochód nie został bynajmniej ustalony na zasadzie jakichkolwiek przez nią prowadzonych ksiąg, które by obejmowały oba źródła dochodu. Skoro na podstawie danych, zaczerpniętych z ksiąg osoby trzeciej, władza pociągnęła skarżącą do opodatkowania z jednego tylko z dwu, choćby w tych samych księgach ujawnionych, źródeł dochodu, to zaszedł niewątpliwie przewidziany w art. 85 wypadek „niewłaściwego uwolnienia“ skarżącej od podatku w odniesieniu do drugiego źródła dochodu. Władzy więc przysługiwało prawo dodatkowego opodatkowania dochodu z tego źródła w terminie przewidzianym w art. 85 bez względu na to, czy zostały ujawnione jakiekolwiek nowe okoliczności — ten bowiem warunek dokonania dodatkowego wymiaru odnosi się tylko do wypadku, gdy przy pierwotnym wymiarze podatek został wymierzony w kwocie za niskiej, a więc, gdy przy opodatkowaniu dochodu z pewnego źródła ustalono ten dochód w zbyt małej wysokości.

II. Dalszy zarzut skargi streszcza się w tym, że prawo do opodatko-

wanych świadczeń wdowich nie podpada pod pojęcie „majątków, przywiązanych do obszaru Państwa fideikomisem“ w rozumieniu art. 1 p. 2 lit. a) ustawy o podatku dochodowym. Skarga, powołując się na przedłożony przy jednym z odwołań odpis uchwały familijnej z 18 maja 1816, twierdzi, że wedle tej uchwały „zgodziła się rodzina mająca prawo do fideikomisu na to, aby wdowa po ordynacie otrzymywała świadczenia, określone w § 11“, a „świadczenia te miały być pokrywane z dochodów fideikomisowych, jak o tym świadczy wyznaczenie świadczeń w naturze, a przy świadczeniu pieniężnym w wysokości 2000 talarów fakt, że o tym wyraźnie wspomniano w umowie małżeńskiej z 19 stycznia 1816, na którą § 11 uchwały się powołuje“. Z tego stanu faktycznego wysnuwa skarga wniosek, że świadczenia te „idą na ciężar każdorazowego posiadacza fideikomisu, który ma je pokrywać ze swego osobistego majątku, a nie ciążą na fideikomisie“. Wniosek taki jest oczywiście mylny. Ustalony w skardze stan faktyczny daje podstawę do jedynie logicznego wniosku, że „świadczenia wdowie“ obciążają posiadaczy fideikomisu właśnie z tytułu posiadania i zarządzania majątkiem fideikomisu i z tego majątku, wzgl. z jego owoców, mają być pokrywane. Tego rodzaju postanowienia uchwały familijnej nie mogą być żadną miarą źródłem zobowiązań osobistych posiadacza fideikomisu, obciążających — jak mniema skarga — jego osobisty majątek. Uchwała ta stwarza dla wdowy po każdoczesnym posiadaczu fideikomisu prawo żądania od następnych posiadaczy tego fideikomisu w tym ich charakterze świadczenia na jej rzecz pewnych sum pieniężnych oraz dostarczania pewnych świadczeń w naturze, związanych wedle treści uchwały najściślej z majątkiem fideikomisu (obowiązek dostarczania mieszkania w jednym z zamków należących do fideikomisu oraz naturaliów w płodach rolnych). Dalsza, powołana w skardze okoliczność, że skarżąca nie otrzymuje wymienionych świadczeń w naturze, lecz ekwiwalent pieniężny, ustalony testamentem z 31 lipca 1896, nie ma wpływu na tę ocenę charakteru zobowiązań posiadaczy fideikomisu w stosunku do skarżącej, z przedłożonego bowiem przez skarżącą odpisu danych postanowień testamentowych wynika w sposób niedwuznaczny, że nie są one zarządzeniem testamentowym odnoszącym się do majątku wolnodziedzicznego, lecz stanowią niejako propozycję testatora skierowaną do następcy w posiadaniu fideikomisu, by ten wobec braku odpowiedniego mieszkania w zamkach, należących do fideikomisu, wypłacał skarżącej odszkodowanie w wysokości 20.000 marek. („...Hierüber bindende Bestimmungen zu treffen steht mir nicht zu. Ich schlage aber meinem Fideikommissfolger vor, dieser seinen Verpflichtung durch Zahlung einer Mietsentschädigung... an meine Witwe nachzukommen. Sollte hierüber keine gütliche Einigung erzielt werden, so müssten die beiden nächsten Fideikommissanwärter beider Fideikommisse hierüber entscheiden“). Z brzmienia więc tego testamentu

wynika, że testator w całej pełni zdawał sobie sprawę z charakteru zobowiązania każdoczesnego posiadacza fideikomisu do świadczeń wdowich jako związanych ściśle z fideikomisem, a nie traktował ich bynajmniej jako zobowiązań natury osobistej, jak je rozumie skarga.

W tym stanie rzeczy, rozpatrując sprawę w ramach zarzutów skargi i przytoczonego przez nią stanu faktycznego, musi się dojść do przekonania, że stanowisko władzy, która uznała prawo skarżącej do świadczeń wdowich za „majątek związany z obszarem Państwa fideikomisem“, jest trafne....

2587.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty organizacyjne[1]. — Koszty handlowe przejęte przez nowo powstającą osobę prawną[2].

1. Zwrot kosztów związanych z rozpoczętymi przez inną osobę interesami, przejętymi przez nowo powstałą spółkę, stanowi koszt osiągnięcia dochodu nowej spółki.

2. Tylko wydatki, związane z tworzeniem źródła dochodu, są niepotrącalnymi kosztami organizacyjnymi.

Wyrok NTA z 19 maja 1938 l. rej. 2258/36 w sprawie firmy „Smołobit“ Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do zysku bilansowego skarżącej spółki sumy 20.625 zł, wypłaconej firmie „Zamułka, Sp. Akc. w Katowicach“ tytułem połowy poniesionych przez tę firmę kosztów handlowych w czasie od 1 stycznia 1930 do 30 kwietnia 1930. Doliczenie to uzasadniła Komisja Odwoławcza w orzeczeniu z 14 grudnia 1935 tym, że kwota 20.625 zł nie nadaje się do potrącenia z przychodów na zasadzie art. 8 p. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), ponieważ przedstawia koszty handlowe innej firmy, a nie płatniczki, która zresztą w czasie wydatkowania tych kosztów w ogóle nie była jeszcze czynna, i że kwota wspomniana jest wydatkiem związanym z tworzeniem źródła dochodu a nie kosztem uzyskania dochodu.

---

[1] Por. OPA 423/33, 427/33, 1564/36, 1808/37, 1809/37, 1819/37.

[2] Por. OPA 866/34.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi, wniesionej do NTA, w której skarżąca firma zarzuca, że, skoro sporna kwota była zużyta na wydatki związane z osiągnięciem dochodu przez skarżącą w okresie przekształcenia się oddziału dla nowoczesnego budownictwa drogowego, istniejącego przy firmie „Zamułka", na samodzielną osobę prawną, tj. na skarżącą firmę, to sporną kwotę niesłusznie doliczono do zysku bilansowego skarżącej.

NTA rozważył co następuje:

W toku postępowania wymiarowego i odwoławczego podała skarżąca firma, że mimo istnienia od czerwca 1929, rozpoczęła operacje handlowe dopiero od 21 maja 1930 począwszy, gdyż działalność w dziedzinie nowoczesnego budownictwa drogowego prowadziła do tego czasu firma „Zamułka" oddział nowoczesnego budownictwa drogowego, z którego to oddziału stworzona została firma skarżącej. Dopiero z dniem 21 maja 1930 wszelkie funkcje wspomnianego oddziału firmy „Zamułka" zostały przejęte przez firmę skarżącą, a to: wykonanie już uzyskanych przez firmę „Zamułka" zleceń na budowę dróg, gwarancje za wykonane już roboty oraz konserwację tych robót. Ponieważ zaś organizacja skarżącej firmy, akwizycja nowych robót oraz rozpoczęcie tychże przed dniem 21 maja 1930 pochłonęły znaczne koszty handlowe i wydatki na wyjazdy samochodowe, to skarżąca zobowiązała się do poniesienia połowy tych kosztów, tym bardziej, że przejęła od firmy „Zamułka" cały aparat i personel wraz z zamówieniami na nowe roboty, których zysk wpłynął do kasy skarżącej, i że w spornych kosztach mieszczą się pensje kierownika i personelu, który od 1 stycznia 1930 do czasu rozpoczęcia działalności skarżącej firmy zajęty był wyłącznie sprawami nowoczesnego budownictwa drogowego i który z chwilą uruchomienia firmy skarżącej przeszedł na jej etat. Rozpoczynając właściwą swą działalność dobrze wyposażonym aparatem technicznym i przyjmując lukratywne roboty, zaoszczędziła skarżąca firma duże koszty organizacji przedsiębiorstwa, które w przeciwnym wypadku obciążyłyby własne koszty handlowe w znacznie wyższym stopniu. Kwota sporna została zatem efektywnie poniesiona przez firmę „Zamułka" dla skarżącej, która w czasie swej organizacji własnej buchalterii nie prowadziła, a z dołączonej do odwołania detalicznej specyfikacji wynika, że kwota ta składa się wyłącznie tylko z pozycji rachunkowych, związanych ściśle i wyłącznie tylko z przedsiębiorstwem skarżącej firmy.

Otóż z powyższych wyjaśnień skarżącej wynika, iż objęła ona od firmy „Zamułka" tak nie rozpoczęte jak rozpoczęte przez nią roboty. Jeżeli zatem, jak to skarżąca twierdzi, cały zysk z tych robót wpłynął do jej kasy, a firma „Zamułka" przed przejęciem tych robót przez skarżącą poniosła koszty konieczne dla osiągnięcia dochodu z tych robót, to niewątpliwie zwrot tych kosztów w tym stanie rzeczy byłby kosztem osiągnięcia dochodu dla skarżącej, o którym mowa w art. 6 ustawy o podatku dochodo-

wym (poz. 411/25 Dz. Ust.). Okoliczność tę winna była zatem władza pozwana przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia odpowiednio wyświetlić i stosownie do wyniku przeprowadzonych dochodzeń, ustalić, czy sporną kwotę wzgl. jaką jej część uznać za koszt osiągnięcia dochodu w rozumieniu art. 6 ustawy. O ile zaś skarżąca w swych wyjaśnieniach, złożonych w toku postępowania administracyjnego, twierdziła, że w spornej kwocie mieściły się również koszty organizacyjne jej przedsiębiorstwa, to winna była władza kwestię tę rozpatrzyć pod kątem widzenia, że tylko wydatki związane z samą organizacją spółki wzgl. jej warsztatu pracy stanowią wydatki związane z tworzeniem źródła dochodu, zatem niepotrącalne, że natomiast wydatki na funkcjonowanie tego warsztatu po jego zorganizowaniu, choćby przez pewien czas nie przynosiły rezultatów gospodarczych w postaci zarobków lub przychodu, są już wydatkami eksploatacyjnymi, zatem potrącalnymi (wyrok NTA z 8 kwietnia 1935 l. rej. 1201/32[1]).

Skoro zatem zaskarżone orzeczenie nie zawiera dostatecznego rozprawienia się z zarzutami odwołania i z treścią udzielonych w toku postępowania przez skarżącą wyjaśnień, uchylił NTA orzeczenie....

2588.

PODATEK DOCHODOWY.

Wyniki działalności w imieniu spółki akcyjnej przed jej zarejestrowaniem. — Zaniechanie sporządzenia osobnego bilansu otwarcia na dzień zarejestrowania spółki akcyjnej.

Wyniki działalności w imieniu spółki akcyjnej przed jej zarejestrowaniem, uznane przez spółkę za wpływające na jej rachunek, muszą być uwzględnione przy ustalaniu podstawy wymiaru podatku dochodowego za pierwszy okres operacyjny spółki. W takim wypadku także i dla celów podatkowych zbędne jest sporządzenie osobnego bilansu otwarcia na dzień zarejestrowania spółki.

Wyrok NTA z 30 listopada 1936 l. rej. 4369/34 w sprawie firmy: Piotrkowska Rektyfikacja Sp. Akc. w Piotrkowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Przedmiotem sporu jest pominięcie ksiąg handlowych i dokonanie

---

[1] OPA 1564/36.

wymiaru podatku dochodowego na r. 1931 na zasadzie opinii rzeczoznawców. Władza pozwana uzasadnia dyskwalifikację ksiąg brakiem bilansu otwarcia na dzień 25 stycznia 1930, jako na dzień dokonanej rejestracji spółki akcyjnej, brakiem kopiału faktur i wadliwościami dziennika oraz brakiem pewnych dowodów buchalteryjnych.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Obowiązujący w czasie rozpoczęcia działalności skarżącej spółki przepis art. 173 prawa akcyjnego (poz. 383/28 Dz. Ust.) nakazywał sporządzenie bilansu otwarcia przez nowopowstałe spółki akcyjne „przy rozpoczęciu przedsiębiorstwa". Przepis ten, jako przejściowy, obowiązujący na czas do wydania jednolitej ustawy handlowej, został zastąpiony przepisem art. 57 § 1 k. h. (poz. 502/34 Dz. Ust.), nakazującym każdemu kupcowi sporządzenie przy rozpoczęciu przedsiębiorstwa bilansu otwarcia. Władza pozwana uważa za moment rozpoczęcia przedsiębiorstwa spółki akcyjnej moment jej zarejestrowania. Kodeks handlowy stanowi w art. 335 § 1, że przez zarejestrowanie nabywa spółka akcyjna osobowość prawną, regulując zarazem w § 2 tegoż artykułu odpowiedzialność osób, które działały w imieniu spółki przed jej zarejestrowaniem (art. 24 prawa akcyjnego z r. 1928). Jasne więc jest, że moment zarejestrowania ma znaczenie jedynie jako moment powstania osobowości prawnej spółki, jak również, że już przedtem mogą być prowadzone w imieniu spółki jej interesy. Rozpoczęcie przedsiębiorstwa, jako moment faktycznego rozpoczęcia działalności przemysłowej czy handlowej, zupełnie nie jest jednoznaczne z momentem uzyskania osobowości prawnej; może ono nastąpić zarówno później — w wypadku, gdy spółka dopiero po zarejestrowaniu przystępuje do zorganizowania swego przedsiębiorstwa, jak i wcześniej — w wypadku, gdy już przed zarejestrowaniem są dokonywane czynności przemysłowe czy handlowe w imieniu spółki, a spółka następnie czynności te uzna za dokonane na jej rachunek. Taka ratihabicja musi mieć swe skutki także w dziedzinie prawa podatkowego, a wyniki działalności w imieniu spółki przed jej zarejestrowaniem, uznane przez spółkę za wpływające na jej rachunek, muszą być uwzględnione przy ustalaniu podstawy wymiaru podatku dochodowego za pierwszy okres operacyjny spółki. W takim wypadku zatem także i dla celów podatkowych zbędne jest sporządzenie osobnego bilansu otwarcia na dzień zarejestrowania spółki.

W niniejszym wypadku statut Spółki stanowi, że „pierwszy rok sprawozdawczy liczy się od 1 października 1929 do 31 grudnia 1930", co w związku z ustalonym w tymże statucie faktem przejęcia prowadzonego poprzednio przez spółkę firmową przedsiębiorstwa oraz z faktem zarejestrowania spółki akcyjnej w dniu 25 stycznia 1930 ma znaczenie ustalenia daty rozpoczęcia przedsiębiorstwa Spółki na dzień 1 października 1929 i przyjęcia na rachunek Spółki czynności, dokonanych w zakresie tego

przedsiębiorstwa przez osoby działające w imieniu Spółki w czasie od 1 października 1929 do 25 stycznia 1930. W tym zaś stanie rzeczy sporządzenie przez Spółkę niespornie na dzień 1 października 1929 bilansu otwarcia uczyniło zadość przepisowi art. 173 prawa akcyjnego, a domaganie się przez władzę sporządzenia bilansu otwarcia na dzień 25 stycznia 1930 nie miało podstawy prawnej. Brak więc bilansu otwarcia na ten dzień nie dyskwalifikuje ksiąg Spółki.

Niemniej jednak księgi zasadnie uznane zostały za nieprawidłowe, a to przede wszystkim z powodu ustalonego braku odpisów faktur. Wbrew twierdzeniom skargi, przepisów art. 8 kodeksu handlowego francuskiego, obowiązującego w miarodajnym czasie, nie można uważać za nieobowiązujące — przeciwnie, NTA ustalił w swej judykaturze zasadę, że uczynienie zadość przepisom tym należy uważać za minimum wymogów, którym muszą odpowiadać księgi, by były uznane za prawidłowe. Skoro więc księgi tym wymogom nie odpowiadały, miała władza prawo uznać je za nieprawidłowe i w konsekwencji dokonać wymiaru podatku dochodowego skarżącej nie w trybie art. 21 ustawy, lecz w trybie art. 17, na podstawie ustalenia przychodów brutto i wydatków potrącalnych za miarodajny okres czasu. Oczywiście, jeżeli zeznanie skarżącej nasuwało w tym względzie wątpliwości, winna była władza w celu dokonania wymiaru zażądać ich usunięcia i nie była uprawniona na skutek samej tylko dyskwalifikacji ksiąg pod względem ich formalnej prawidłowości do zastosowania przepisu art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) i do oszacowania dochodu przez rzeczoznawców. Samo wezwanie do wyjaśnień w kwestii prawidłowości ksiąg nie może być uznane za skuteczne zakwestionowanie zeznania w trybie art. 58 ustawy.

Z tych powodów uchylił NTA zaskarżone orzeczenie....

W omawianym wyroku NTA doszedł do wniosku, że spółka akcyjna, powstająca w drodze przejęcia przedsiębiorstwa, prowadzonego przez spółkę jawną, nie jest obowiązana do sporządzenia osobnego bilansu na dzień jej zarejestrowania, a to zarówno z punktu widzenia przepisów prawa handlowego (art. 173 prawa akcyjnego, wzgl. art. 57 § 1 k. h.), jak i z punktu widzenia prawa podatkowego, przy czym NTA przyjmuje, że moment zarejestrowania ma znaczenie jedynie jako moment powstania osobowości prawnej spółki, która już przedtem może prowadzić swe interesy.

Pogląd ten nasuwa wątpliwości:

1. Pod rządem prawa o spółkach akcyjnych istotne znaczenie dla naszych rozważań mają postanowienia art. 24 i 177. Na mocy pierwszego spółka nabywała osobowość prawną przez zarejestrowanie. Znajdujemy tu również postanowienie, że osoby, działające w imieniu spółki przed jej zarejestrowaniem, odpowiadają osobiście i solidarnie. Postanowienia te zostały powtórzone w art. 335 k. h. Omawiając powyższy przepis Chełmoński (Komentarz pod redakcją H. W. Kona str. 57—58) dochodzi do wniosku, że „nie można... uważać, aby spółka „zawiązana“ była czymś

zupełnie innym od tejże spółki po jej zarejestrowaniu". „Istnieje — zdaniem tego autora — ciągle ta sama spółka. Nie posiada ona tylko do chwili zarejestrowania cech osobowości prawnej.... Nie może być mowy o potrzebie jakiegoś aktu zbycia przez „spółkę zawiązaną" na rzecz „spółki zarejestrowanej". Jaki charakter posiada „spółka zawiązana", Chełmoński nie podaje. W doktrynie polskiej odpowiedź na to pytanie znajdujemy w komentarzu Dziurzyńskiego, Fenichla i Honzatki (t. I str. 303, 513 i 531) i u Namitkiewicza (Kodeks Handlowy. Komentarz, t. III str. 55). Zdaniem tych komentatorów spółka od chwili podpisania aktów zawiązania aż do wpisu do rejestru handlowego przedstawia się jako spółka prawa cywilnego. Odmiennego zdania jest Szer (O charakterze prawnym spółki akcyjnej i spółki z ogr. odp. przed ich zarejestrowaniem, Przegl. Prawa Handl. 1932 str. 273 i 277), który sądzi, że „powstająca spółka przed jej zarejestrowaniem jest jeszcze nieskrystalizowaną i niezakończoną ostatecznie konstrukcją prawną, a zatem nie podobna jej podciągnąć pod żaden ze znanych rodzai spółek, a więc i pod spółkę cywilną", przy czym dochodzi do wniosku, że przedsiębiorstwo, przekształcając się na spółkę akcyjną, nie może zawiesić swej działalności i że działanie to na rzecz i w imieniu przyszłej spółki, wszakże bez jej upoważnienia, podpada pod kategorie stosunku prawnego negotiorum gestio.

W doktrynie niemieckiej na tle przepisów § 200 H. G. B. zagadnienie, jaki charakter posiada „spółka zawiązana" według terminologii Chełmońskiego czyli tzw. „Vorgesellschaft" („przedspółka") i jaki zachodzi stosunek pomiędzy nią a spółką akcyjną, stanowiło przedmiot zaciętych sporów (trafną charakterystykę i ocenę tego stanu rzeczy daje Wieland, Handelsrecht, t. I str. 70), którym kres położy chyba dopiero teraz nowe prawo akcyjne.

Należy tu zauważyć, że w nauce niemieckiej, która — jak wiadomo — nigdy nie cofała się przed spekulacją często nazbyt oddaloną od empirii, zagadnienie to w specjalny sposób komplikowało się z powodu uznania przez większość autorów, że spółka akcyjna jest stowarzyszeniem, a nie spółką (Cosack, 12 wyd., str. 62; J. Gierke, Handelsrecht, 2 wyd., str. 190; Fischer, Das Aktienrecht, str. 74, 109). Ten ostatni, gdzie może, używa terminu „Aktienverein". Friedrich Goldschmidt (Die Aktiengesellschaft, 1927, str. 2) formułuje powszechnie przyjęty pogląd w sposób kategoryczny: „Die AG. ist keine Gesellschaft, so wenig der Gesellschaftvertrag ein Vertrag ist. Die Ausdruckweise des Gesetzes ist falsch und nur erklärbar aus der Übernahme heute einhellig abgelehnter Rechtsbegriffe früherer Zeiten. Die AG. ist juristische Person und zwar rechtsfähiger Verein i. S. des BGB.". Pogląd ten oparty na niemieckiej „Genossenschaftstheorie", zainicjowanej przez Beselera i O. Gierkego a wprowadzającej do teorii spółek handlowych tzw. „dualizm" w przeciwstawieniu do koncepcji francuskiej, wyrosłej na gruncie rzymskiego prawa, wyznającej zasadę jednolitego charakteru spółek handlowych i traktującej kryterium osobowości prawnej raczej tylko pod kątem widzenia utylitarnym: potrzeb praktyki, został właśnie w dobie obecnej porzucony przez ustawodawcę niemieckiego. W § 1 nowego niemieckiego prawa akcyjnego została podana definicja spółki akcyjnej (świadomie pominięta w § 178 HGB.): „Die Aktiengesellschaft ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit...". W ten sposób spółka akcyjna w Niemczech jest obecnie spółką, a nie stowarzyszeniem (por. Schlegelberger, Quasowski i inni, Aktiengesetz, 2 wyd., 1937, str. 103; Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz, 1937, str. 1—2).

Co zaś dotyczy doktryny francuskiej, unikającej na ogół dróg, po których kroczyła spekulacja niemiecka, zauważyć należy, że niektórzy autorzy (tak samo zresztą jak dawniejsi autorzy niemieccy) negują w ogóle istnienie przedspółki. Przedstawicielem takich poglądów jest: Houpin-Bosvieux (Traité Général théorique et pra-

tique des sociétés, t. I, 5 wyd., str. 595: Tant que les formalités requises par la loi pour la constitution d'une société par actions n'ont pas été remplies, la société doit être considerée comme dépourvue d'existence legale, non seulement vis-a-vis des tiers, mais aussi dans les rapports des fondateurs et souscripteurs"). Odmiennego zdania natomiast jest Thaller (Traité elementaire de droit commercial, 1922, str. 330—332), który sądzi, że spółka istnieje od początku działalności założycielskiej.

Już z tego pobieżnego przeglądu wynika jasno, że sprawa charakteru prawnego spółki akcyjnej przed zarejestrowaniem nie została należycie wyświetlona przez doktrynę i wywołuje wciąż jeszcze daleko sięgające rozbieżności — co m. i. w dobitny sposób podkreśla Wieland, jeden z najgłębszych i najwnikliwszych znawców prawa handlowego (por. Handelsrecht, t. II, str. 70). Coraz bardziej jednak w związku z rozwojem teorii spółek prawa cywilnego (do czego w niemałym stopniu przyczyniło się prawo kartelowe) przeważać zaczyna pogląd o identyczności przedspółki ze spółką akcyjną. W doktrynie polskiej pogląd ten jest reprezentowany, jak widzieliśmy, przez Chełmońskiego. W doktrynie zagranicznej hołdują mu Fischer (Das Aktienrecht, str. 75, 110), Staub-Pinner (14 wyd., str. 118), Hachenburg (Kommentar zum Gesetz betr. die GmbH., t. I, 5 wyd., str. 262—263), Wieland (op. cit., t. II, str. 72), Geiler (w t. II cz. 1 zbiorowego komentarza Düringer-Hachenburg, Das Handelsgesetzbuch, 3 wyd., str. 396). Ten ostatni autor, wielce zasłużony w teorii spółek prawa cywilnego, mówi z właściwą mu jasnością i ścisłością: „Es besteht eine Identität zwischen der Gründergesellschaft und der eingetragenenen Gesellschaft. Es hat sich lediglich deren Rechtsnatur verändert". Pogląd ten został zaakceptowany również przez NTA w omawianym wyroku.

2. W konkretnym wypadku chodziło o bilans spółki akcyjnej, która powstała w drodze przejęcia przedsiębiorstwa, prowadzonego przez spółkę jawną.

Przyjmując zgodnie z NTA, że przed i po zarejestrowaniu działa jedna i ta sama spółka, nie możemy jednak pominąć okoliczności, że działalność spółki jako osoby prawnej rozpoczyna się dopiero z dniem zarejestrowania. Skoro zatem w końcu pierwszego okresu operacyjnego spółka akcyjna obowiązana jest sporządzić bilans zamknięcia według zasad buchalterii i prawa, odnoszących się do bilansów spółek akcyjnych, obowiązana jest tym samym sporządzić na dzień rozpoczęcia swego bytu w charakterze osoby prawnej, a więc na dzień zarejestrowania, bilans otwarcia poddany tym samym regułom. Jasne jest przecież, że nie podobna sporządzić bilansu zamknięcia, jeżeli spółka nie posiada bilansu otwarcia. W ten sposób wbrew wywodom NTA dochodzimy do wniosku, że na dzień zarejestrowania spółki należy sporządzić bilans otwarcia.

Powstaje pytanie, jakie powinny być składniki tego bilansu i jaki zachodzi stosunek pomiędzy pierwszym bilansem otwarcia spółki akcyjnej, sporządzonym na dzień jej zarejestrowania, a bilansem przedsiębiorstwa, przejętego przez spółkę akcyjną, sporządzonym na datę wcześniejszą niż dzień jej zarejestrowania.

Zagadnienie poruszone w wyroku oraz wyżej sformułowane pytania stanowiły od dawna przedmiot ożywionej dyskusji zarówno w dziedzinie teorii bilansów, jak i w dziedzinie prawa handlowego. Podczas gdy Staub w komentarzu do HGB. (14 wyd., t. II, str. 330) wychodził z założenia, że na dzień zarejestrowania należy sporządzić bilans otwarcia („...Vielmehr müssen für den Tag der Eintragung eine neue Inventur und eine neue Bilanz aufgenommen werden, die letztere bildet dann die Eröffnungsbilanz"), inny nie mniej głęboki znawca zagadnienia, Simon (Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 4 wyd., str. 105—110) w sposób stanowczy zwalczając pogląd Stauba sądzi, że bilans na dzień rejestracji jest zbędny. Stanowisko Simona podziela Passow (Die Bilanzen

der privaten und öffentlichen Unternehmungen, t. I, wyd. 3, str. 21), który tak samo zresztą jak Simon powołuje się na utarty zwyczaj handlowy, zaznaczając jednak, że wprawdzie względy praktyczne przemawiają za utrzymaniem tego zwyczaju, wszakże z prawnego punktu widzenia powstać mogą wątpliwości, czy zwyczaj ten odpowiada zasadom prawa. Analogiczny pod wieloma względami pogląd wypowiadają ostatnio Schigut (Gründungsbilanzen w dziele: Bilanzen der Unternehmungen. Festgabe für Julius Ziegler, t. II, str. 551—552) oraz Trumpler (Die Bilanz der Aktiengesellschaft, 1937, str. 337—338). Autor ten powołuje się m. i. na judykaturę Trybunału Skarbowego Rzeszy.

Istotny argument w sporze pomiędzy Staubem a Simonem stanowiło powołanie się przez tego ostatniego na zakorzeniony zwyczaj handlowy, podczas gdy Staub powoływał się na wyraźny przepis prawa, zawarty w § 39 HGB., nakazujący sporządzenie bilansu na dzień rozpoczęcia działalności. Zatrzymując się na tych argumentach, pozwolę sobie stwierdzić przede wszystkim, że polskiej praktyce handlowej obcy jest zwyczaj powołany przez Simona i jego zwolenników. W rzeczywistości bowiem w przeważającej liczbie wypadków, o ile mi wiadomo, przejęcie przedsiębiorstwa przez nowopowstającą spółkę akcyjną odbywa się według innego schematu, który pragnę zobrazować na przykładzie.

Spółka akcyjna została zarejestrowana w dniu 1 kwietnia 1938, przy czym przejęcie aportowanego przedsiębiorstwa, prowadzonego przez spółkę jawną, następuje według stanu na dzień 1 stycznia 1938 ze zmianami szczegółowo przytoczonymi w sprawozdaniu założycieli oraz z tym, że wszelka działalność od dnia 1 stycznia 1938 do dnia zarejestrowania, a więc do dnia 1 kwietnia 1938 zostaje zaliczona na rachunek spółki akcyjnej. Bilans otwarcia dawnej spółki (tj. spółki jawnej) przedstawiał się w sposób następujący:

Aktywa		Pasywa	
Nieruchomości	500.000.—	Wierzyciele	500.000.—
Maszyny	1.000.000.—	Kapitał spólnika A	1.000.000.—
Kasa	100.000.—	Kapitał spólnika B	500.000.—
Towary	500.000.—	Kapitał spólnika C	500.000.—
Dłużnicy	400.000.—		
Razem	2.500.000.—	Razem	2.500.000.—

Założyciele (spólnicy spółki jawnej) biorąc za punkt wyjścia w swym sprawozdaniu, podlegającym sprawdzeniu przez biegłych rewidentów stosownie do postanowień art. 313 k. h., przytoczony wyżej bilans, uznali za wskazane obniżyć wartość nieruchomości o zł 200.000.—, zaś wartość maszyn podwyższyć o zł 100.000.—.

W ten sposób aktywa i pasywa przejmowanego przedsiębiorstwa według stanu na dzień 1 stycznia 1938 z uwzględnieniem zmiany wyceny obiektów majątkowych przedstawiać się będą jak następuje:

Aktywa		Pasywa	
Nieruchomości	300.000.—	Wierzyciele	500.000.—
Maszyny	1.100.000.—	Razem	500.000.—
Kasa	100.000.—		
Towary	500.000.—		
Dłużnicy	400.000.—		
Razem	2.400.000.—		

Czysta wartość przedsiębiorstwa wynosi zatem zł 1.900.000.—.

Ponieważ kapitał akcyjny spółki został ustalony na zł 2.000.000.—, przeto zachodzi konieczność dokonania wpłat gotówkowych przez założycieli A, B i C, wzgl. przez osoby trzecie, w ogólnej sumie zł 100.000.—.

Ponieważ spółka akcyjna zostaje zarejestrowana w dniu 1 kwietnia 1938, na ten dzień zostaje do jej ksiąg wpisany bilans otwarcia, który zawiera wszystkie elementy bilansu dawnego przedsiębiorstwa na dzień 1 stycznia 1938 z uwzględnieniem zmian wyceny oraz z uwzględnieniem dokonanej wpłaty gotówkowej. Będzie zatem bilans ten przedstawiał się w sposób następujący:

Bilans otwarcia na dzień 1 kwietnia 1938:

Aktywa		Pasywa	
Nieruchomości	300.000.—	Kapitał	2.000.000.—
Maszyny	1.100.000.—	Wierzyciele	500.000.—
Kasa	200.000.—		
Towary	500.000.—		2.500.000.—
Dłużnicy	400.000.—		
	2.500.000.—		

Po zaksięgowaniu powyższego bilansu zostają przeniesione obroty, dokonane przez dawne przedsiębiorstwo w okresie od dnia 1 stycznia 1938 do dnia 1 kwietnia 1938, w którym to dniu działalność tego przedsiębiorstwa wobec przejęcia aktywów i pasywów przez spółkę akcyjną ustaje. Oczywiście w wyniku dokonanego przeniesienia obrotów (pierwszy bilans zamknięcia spółki akcyjnej zostanie sporządzony na dzień 31 grudnia 1938) księgi spółki akcyjnej, choć rozpoczęte dopiero w dniu 1 kwietnia 1938, będą faktycznie obejmowały wszystkie operacje od dnia 1 stycznia 1938 do dnia 31 grudnia 1938, a pierwszy bilans zamknięcia spółki akcyjnej sporządzony na ten dzień będzie bilansem przedsiębiorstwa, które jak gdyby rozpoczęło swą działalność nie w dniu 1 kwietnia, lecz w dniu 1 stycznia 1938.

Zauważyć należy, że analogiczna praktyka utrwaliła się ostatnio również i w Niemczech, gdzie możliwe jest ułożenie stosunków według schematu wyżej przez nas przytoczonego. Miarodajne tu jest wyjaśnienie Hachenburga (Kommentar, t. II, str. 63), który akceptując wywody Simona mimo to stwierdza, że możliwe jest również stosowanie innej metody („Dies schliesst aber nicht aus, dass die Gesellschaft eine Abrede traf, nach der ihr der Mehrwert des Geschäftes seit der Bilanz des Vorbesitzers bis zur Übernahme als Gewinn zufliessen soll und dass ein Verlust der Zwischenzeit von ihr als solcher zu tragen ist").

3. W rozważaniach dotychczasowych pominięte zostało zagadnienie podatkowe.

Judykatura Trybunału Skarbowego Rzeszy (Trumpler, str. 338) przyjmuje, że zachodzi konieczność ustalenia, w drodze oszacowania, dochodu, osiągniętego pomiędzy datą sporządzenia bilansu przejmowanego przedsiębiorstwa i dniem rozpoczęcia działalności przez spółkę akcyjną. W praktyce niemieckich władz podatkowych zysk, wykazany w pierwszym bilansie zamknięcia spółki akcyjnej, jest dzielony w stosunku do dwóch okresów: pierwszego od dnia sporządzenia bilansu przejmowanego przedsiębiorstwa jako od dnia, od którego zostają zarachowane transakcje dokonywane przez dawne przedsiębiorstwo na rachunek spółki akcyjnej, do dnia rozpoczęcia działalności przez spółkę akcyjną, drugiego — od tej ostatniej daty do dnia pierwszego bilansu zamknięcia spółki akcyjnej.

Metody tej nie można uznać za słuszną. Skoro pierwszy bilans zamknięcia spółki obejmuje z mocą wsteczną wszystkie transakcje dokonane od pewnej daty

przez przedsiębiorstwo przejmowane, jak i operacje, dokonane przez spółkę akcyjną po jej zarejestrowaniu, to uznać należy, iż zysk wykazany w pierwszym bilansie zamknięcia spółki akcyjnej stanowi całość i nie może być dzielony.

Mieczysław Fryde

2589.

PODATEK DOCHODOWY.

Odsetki od długów: Związek gospodarczy ze źródłem dochodu[1].

1. Związek gospodarczy wymagany artykułem 10 ust. przedost. ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.) nie musi istnieć między wydatkiem a tym źródłem dochodu, na którym wydatek ten ciąży. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

2. Okoliczność, iż strata majątkowa nie jest potrącalna, nie przesądza tego, iż zaciągnięcie pożyczki dla pokrycia tej straty, o ile pozostaje w związku gospodarczym ze źródłami dochodu płatnika, może uzasadniać odliczalność odsetek od tej pożyczki.

Co do zasady prawnej pod 1. uchwała kolegium zwiększonego NTA z 17 grudnia 1938 l. rej. 4795/37. — Wyrok NTA z 25 kwietnia 1939 l. rej. 4795/37 w sprawie Maurycego Rysa przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

Przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1935 Urząd Skarbowy ustalając dochód z nieruchomości, stanowiącej w 50% własność płatnika, nie odliczył od dochodu odsetek od pożyczek hipotecznych zapłaconych przez płatnika Towarzystwu Kredytowemu w Warszawie i firmie „Kontinents“ w Rydze. Płatnik jako udziałowiec spółki z ogr. odp. „Rygagum“ udzielił był mianowicie za zobowiązania tej spółki wobec firmy „Kontinents“ i A. Truskiera w Warszawie gwarancji, zapisując na rzecz tychże wierzycieli kaucję na nieruchomości, stanowiącej jego współwłasność. Następnie wobec niewypłacalności firmy „Rygagum“ celem spłaty wspomnianych zobowiązań spółki zaciągnął płatnik w Towarzystwie Kredytowym pożyczkę, którą również zabezpieczył na hipotece powyższej nieruchomości.

Odwołania od powyższego wymiaru, skierowanego przeciw nieodliczeniu wymienionych odsetek, Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 7 czerwca 1937 nie uwzględniła, motywując swoje stanowisko brakiem związku go-

[1] Por. OPA 68/32, 388/33, 500/33, 1847/37, 1980/37, 2308—2310/38.

spodarczego wymienionych wydatków ze źródłem dochodu i tym, że wymienione wydatki stanowią dla płatnika stratę majątkową.

Na to orzeczenie została wniesiona skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga zarzuca obrazę art. 6, 9 i 10 ustawy o podatku dochodowym z powodu nieuwzględnienia przez Komisję Odwoławczą zarzutu odwołania co do nieodliczenia od dochodu odsetek wypłaconych od hipotecznie zabezpieczonych pożyczek firmie „Kontinents“ i Towarzystwu Kredytowemu w Warszawie.

Otóż co do długu hipotecznego na rzecz firmy „Kontinents“ jest niesporne, że dług ten został zaciągnięty na zabezpieczenie wzgl. spłatę długu spółki z ogr. odp. „Rygagum“, której skarżący był spólnikiem. Władza pozwana wskazując na to, że wydatek na spłatę odsetek od wymienionego długu nie pozostawał w związku gospodarczym z nieruchomością, na której ciążył, podnosi, że związek gospodarczy wymagany art. 10 ust. przedost. ustawy o podatku dochodowym musi istnieć pomiędzy wydatkiem a tym źródłem dochodu, na którym wydatek ten ciąży.

Skarżący natomiast wywodzi, że skoro jednym ze źródeł jego dochodu był dochód z udziału w spółce „Rygagum“, to udzielenie poręczenia za tę spółkę pozostaje w związku gospodarczym ze źródłem jego dochodu oraz że wymogom art. 10 ust. przedost. ustawy o pod. doch. czyni zadość istnienie związku gospodarczego w ogóle ze źródłami wzgl. z jednym ze źródeł dochodu płatnika.

W rozpatrywanym sporze wymaga więc rozstrzygnięcia kwestia, czy związek gospodarczy, określony w art. 10 ust. przedost. ustawy o pod. doch., musi istnieć pomiędzy wydatkiem a tym źródłem dochodu, na którym wydatek ten ciąży.

W wyroku z 20 marca 1933 l. rej. 7422/30 (Zb. wyr. nr 651 S)[1] NTA kwestię tę rozstrzygnął twierdząco, opierając się głównie na analizie pojęcia źródeł dochodu. Od owego czasu ustawodawstwo podatkowe poszło w kierunku wyraźnie faworyzującym działalność inwestycyjną. Ten nowy kierunek polityki podatkowej znalazł wyraz także w noweli do ustawy o podatku dochodowym z 22 listopada 1935 poz. 518 Dz. Ust. (zmiana art. 6 przez dopuszczenie jednorazowych odpisów kosztów nabycia przedmiotów inwestycyjnych), jak również w ustawie o ulgach inwestycyjnych z 9 kwietnia 1938 poz. 224 Dz. Ust., która, wprowadzając prawo potrącenia od dochodu podatkowego wymienionych w niej wydatków inwestycyjnych, niezależnie od ich amortyzacji, zmodyfikowała pośrednio i samą konstrukcję podatku dochodowego.

Wobec tych zmian uznał NTA, że judykatura w kwestii odliczenia

---

[1] OPA 388/33.

odsetek od długów, oparta wyłącznie na interpretacji art. 10 ustawy, nie odpowiadającej już obecnie tendencjom rozwojowym ustawodawstwa podatkowego, dojrzała do zmiany.

Zmianie tej nie stoi na przeszkodzie sam tekst przepisu. Brzmienie bowiem ustępu przedostatniego art. 10 nie przesądza kategorycznie interpretacji w kierunku, w jakim poszła dotychczasowa judykatura. Jeśli przepis ten interpretowany będzie w związku z całością ustawy i z wspomnianymi wyżej tendencjami ustawodawczymi, jego interpretacja gramatyczna, dokonana w wyroku z 20 marca 1933, nie może być uznana za jedynie możliwą. Art. 10 ustawy pozostaje w systemie przepisów ustawy o pod. doch. już poza przepisami określającymi zasady obliczenia z poszczególnych źródeł — ogólnego dochodu, którego pojęcie ustala art. 6 w związku z art. 13. Chodzi w nim natomiast o uregulowanie odliczeń, których wolno płatnikowi dokonać od ogólnego dochodu, już w myśl art. 6 i 13 ustalonego. Art. 10 ujmuje więc ogół dochodów i od niego jako całości dopuszcza odliczenia wyliczonych w nim wydatków, które nie są związane z eksploatacją poszczególnych źródeł, lecz z osobistymi stosunkami płatnika i z jego gospodarczą działalnością jako zorganizowaną całością. Ciężarem ponoszenia tych wydatków płatnik z reguły obciąża prawnie to źródło dochodu, które najłatwiej można obciążyć, a niekoniecznie to, z którym ten ciężar pozostaje w związku gospodarczym. W przeciwieństwie więc do art. 6, który normuje potrącenia od przychodów otrzymanych z poszczególnych źródeł, zatraca się przy określonych w art. 10 odliczeniach od ogólnego dochodu związek z poszczególnymi źródłami dochodu.

Kierując się powyższymi rozważaniami, NTA uchwałą kolegium zwiększonego z 17 grudnia 1938 ustalił zasadę prawną: związek gospodarczy wymagany art. 10 ust. przedost. ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.) nie musi istnieć pomiędzy wydatkiem a tym źródłem dochodu, na którym wydatek ten ciąży.

Gdy władza pozwana, wyszedłszy z mylnego założenia prawnego, nie zbadała, czy odsetki od długu hipotecznego na rzecz firmy „Kontinents" według wyżej wyrażonej zasady prawnej pozostają w związku gospodarczym ze źródłami wzgl. z jednym ze źródeł dochodu skarżącego, należało już w tej części uznać zaskarżone orzeczenie za dotknięte istotną wadliwością postępowania.

O ile chodzi o odsetki od pożyczki Towarzystwa Kredytowego m. stoł. Warszawy, to chybiony jest argument skargi, nieprzytoczony zresztą w odwołaniu, iż w zamian długu hipotecznego na rzecz Towarzystwa Kredytowego dłużnik otrzymuje listy zastawne, które jako papiery procentowe stanowią źródło dochodu, — skoro w rozpoznawanym wypadku chodzi o odsetki nie od listów zastawnych lecz od długu hipotecznego.

Co do wymienionej pożyczki Towarzystwa Kredytowego twierdził jednak płatnik w odwołaniu, że właściciele byli zmuszeni do zaciągnięcia tej pożyczki celem zachowania nieruchomości, która za dług wobec Towarzystwa „Kontinents" została wystawiona na licytację. Zgodnie z tym twierdzeniem podnosi skarga, że zaciągnięcie tej pożyczki miało uchronić płatnika przed utratą danej nieruchomości stanowiącej źródło dochodu.

Otóż w razie stwierdzenia powyższej okoliczności faktycznej uzasadnione byłoby odliczenie omawianych odsetek od pożyczki Towarzystwa Kredytowego, ponieważ w takim razie zachodziłby wymagany związek gospodarczy i to nawet z tym samym źródłem dochodu, tj. z nieruchomością, która jest obciążona daną pożyczką. W tym więc kierunku winna była władza pozwana wyjaśnić i ustalić stan faktyczny i rozprawić się z zarzutami odwołania.

Powołanie się pozwanej władzy na to, że według wyroku NTA z 9 października 1931 l. rej. 1401/29[1] strata poniesiona z tytułu przejęcia gwarancji za spółkę z ogr. odp. jako strata w kapitale nie może być potrącona od dochodu osoby fizycznej z innych źródeł płynącego, jest chybione. Trafnie bowiem podnosi skarga, że okoliczność, iż strata majątkowa nie jest potrącalna, nie przesądza bynajmniej tego, iż zaciągnięcie pożyczki dla pokrycia tej straty, o ile pozostaje w związku gospodarczym ze źródłami dochodu płatnika, może uzasadniać odliczalność odsetek od tej pożyczki.

Kierując się powyższymi rozważaniami NTA uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania. . . .

2590.

PODATEK DOCHODOWY.

Potrącenie strat, poniesionych z nowowzniesionej budowli, od dochodu z innych źródeł.

Straty z nowowzniesionej budowli nie nadają się do potrącenia od dochodu, uzyskanego z innych źródeł.

Wyrok NTA z 27 października 1937 l. rej. 865/36 w sprawie Karola Macury przeciw Komisji Odwoławczej w Stanisławowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

. . . Skarga zarzuca obrazę art. 9 i 10 ustawy o pod. doch. (poz. 411/25 Dz. Ust.) przez niepotrącenie odsetek od długów, zaciągniętych na koszty

---

[1] Por. glosę OPA 523/34 — oraz OPA 1006/35, 2026/37, 2425/38, 2426/38.

nowej budowy i obciążających nieruchomość, na której nowa budowla została wzniesiona, od dochodu uzyskanego z drugiego źródła dochodu skarżącego — apteki. Zarzuty te uznał NTA za nieuzasadnione. Art. 9 przewiduje potrącenie strat poniesionych w jednym ze źródeł dochodu, wskazanych w art. 3, od przewyżek, uzyskanych z innych źródeł. Z powołania art. 3 ustawy w tym przepisie wynika, że chodzi tu o źródła, z których dochody podlegają opodatkowaniu (art. 3 „Opodatkowaniu podlegają dochody: 1) z nieruchomości gruntowej...“). Skoro więc dochody danej nieruchomości w myśl art. 2 cyt. ustawy z 24 marca 1933 opodatkowaniu nie podlegają, nie jest ona źródłem dochodu skarżącego w rozumieniu przepisu art. 3, a konsekwentnie i w rozumieniu art. 9 ustawy. O ile chodzi o odliczalność odsetek od długów na nową budowę, obciążających nowozbudowany dom, od ogólnego dochodu (art. 10 p. 1 ustawy o pod. doch.), to w myśl tezy, ustalonej wyrokiem NTA z 24 kwietnia 1936 l. rej. 2198/34 (Zb. wyr. nr 1212 S)[1], odsetki takie nie są odliczalne.

Zarzut w końcu obrazy art. 119 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.) jest nieuzasadniony, gdyż władza nie miała żadnego powodu do wzywania skarżącego do wykazania związku gospodarczego między odsetkami przez niego uiszczonymi a apteką, skoro skarżący sam stwierdził w odwołaniu, że długi, od których odsetki opłacał, były zaciągnięte na kupno parceli i budowę domu, a więc że miały związek gospodarczy z nieruchomością gruntową, a nie przedsiębiorstwem skarżącego, zresztą oddanym w dzierżawę.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Rozp. wyk. do ustawy o ulgach inwestycyjnych (poz. 636/38 Dz. Ust.) wypowiada w § 21 ust. 5 zasadę, iż straty z przedsiębiorstwa, zwolnionego od podatku dochodowego w myśl art. 4 ust. 2 ustawy, potrąca się z sumy dochodów, osiągniętych z innych źródeł — zgodnie z postanowieniami art. 9 ustawy o pod. doch. Tę samą zasadę powtarza § 30 ust. 3 w odniesieniu do wierceń poszukiwawczych, nie powtarza jej natomiast rozp. w odniesieniu do zwolnionych od podatku nowych budowli. Gdy jednak w postanowieniach ustawy o ulgach inwestycyjnych, dotyczących zwolnienia od podatku dochodowego przedsiębiorstw wymienionych w art. 4 ust. 2 i w art. 14 ust. 1 p. 2 oraz nowowzniesionych domów, odpowiadających warunkom art. 27, nie ma istotnych różnic, nie byłoby przeszkód dla analogicznego zastosowania § 21 ust. 5 i § 30 ust. 3 rozp. wyk. także i do strat, ponoszonych w zwolnionych od podatku dochodowego nowych domach mieszkalnych. Także i teza wyroku OPA 1501/36, dotycząca odliczalności odsetek od długów, obciążających nowozbudowany dom, prawdopodobnie nie będzie mogła być utrzymana wobec zmiany stanowiska NTA, wyrażonego w tezie wyroku OPA 388/33, że związek gospodarczy wymagany art. 10 ustawy o pod. doch. musi istnieć między wydatkiem a tym źródłem dochodu, na którym wydatek ten ciąży (zob. OPA 2389/39). W obu więc kierunkach zapatrywania prawne, którym dał wyraz NTA w omawianym wyroku, mogą na przyszłość ulec zasadniczym modyfikacjom.

J. Pomianowski

---

[1] OPA 1501/36.

2591.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Zwolnienie świadczeń socjalnych.

Jednorazowa odprawa, należąca się pracownikowi P. K. O. zwolnionemu ze służby przed nabyciem prawa do emerytury, nie podpada pod pojęcie „świadczeń na wypadek braku pracy oraz jednorazowych odpraw" zwolnionych od podatku dochodowego w myśl art. 117 rozp. Prez. o ubezp. prac. umysł. (poz. 347/34 Dz. Ust.) ani „świadczeń i zaopatrzeń z tytułu ubezpieczeń społecznych i opieki społecznej" wolnych od specjalnego podatku od wynagrodzeń, wypłacanych z funduszów publicznych, w myśl art. 3 p. 7 dekretu z 14 listopada 1935 poz. 503 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 6 grudnia 1938 l. rej. 6454/37 w sprawie Janiny W. przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń i specjalnego podatku od wynagrodzeń.

Przedmiotem sporu jest kwestia, czy wypłacona przez P. K. O. na zasadzie § 83 rozp. Rady Min. z 29 marca 1926 o stosunku służbowym, uposażeniu i zaopatrzeniu emerytalnym pracowników P. K. O. (poz. 188 Dz. Ust.) jednorazowa odprawa pracownika, zwolnionego ze służby z powodu choroby lub skutkiem wypowiedzenia przed nabyciem prawa do emerytury, jest wolna od podatku dochodowego (dział II) oraz od specjalnego podatku od wynagrodzeń, wypłacanych z funduszów publicznych. Skarga zarzuca w tej mierze, że odprawa taka stanowi świadczenie socjalne równoznaczne ze świadczeniami, opartymi na rozp. Prez. z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł., a P. K. O. przy wypłacie tej odprawy działa jako zakład zastępczy w rozumieniu tego rozp. Prez., że więc skarżąca jest wolna od opodatkowania w myśl art. 117 rozp. Prez. o ubezp. prac. umysł. i art. 3 p. 7 dekretu o specjalnym podatku z 14 listopada 1935 poz. 503 Dz. Ust.

NTA rozważył co następuje:

Art. 117 rozp. Prez. o ubezp. prac. umysł. w brzmieniu poz. 347/34 Dz. Ust. zwalnia od podatku dochodowego „świadczenia na wypadek braku pracy oraz jednorazowe odprawy" przewidziane w tym rozp., art. 3 p. 7 dekretu z 14 listopada 1935 poz. 503 Dz. Ust. zwalnia od podatku specjalnego „świadczenia i zaopatrzenia z tytułu ubezpieczeń społecznych i opieki społecznej, z wyjątkiem rent z tytułu ubezpieczenia pracowników umysłowych". Rozp. Prez. o ubezp. prac. umysł. przewiduje w art. 15

świadczenia dwojakiego rodzaju: świadczenia na wypadek braku pracy, do których zalicza zasiłek w razie braku pracy, opłatę składek za ubezpieczenie chorobowe, oraz zapomogę na podróż — oraz świadczenia emerytalne, do których poza poszczególnymi rodzajami rent, pomocą leczniczą i zasiłkiem pogrzebowym, należy także jadnorazowa odprawa dla ubezpieczonego lub członków jego rodziny, unormowana bliżej w art. 30. Wedle art. 30 zaś prawo do jednorazowej odprawy przysługuje samemu ubezpieczonemu tylko w tym wypadku, gdy stał się on trwale niezdolny do wykonywania swego zawodu, a nie ma prawa do renty inwalidzkiej jedynie z tego powodu, że nie przebył okresu, wskazanego w art. 16.

Skoro więc przepis § 83 rozp. Rady Min. z 29 marca 1926 przewiduje prawo pracownika do jednorazowej odprawy w razie rozwiązania z nim stosunku służbowego przed nabyciem prawa do emerytury, nie uzależniając tego świadczenia ani od braku pracy zwolnionego pracownika ani od jego trwałej niezdolności do pracy, nie ma żadnej podstawy do przyjęcia, iż przepis ten stanowi odpowiednik przepisów rozp. Prez. o ubezp. prac. umysł., w szczególności zaś przepisów o świadczeniach na wypadek braku pracy, które w ogóle świadczenia takiego w formie jednorazowej odprawy nie przewidują, ani też przepisu art. 30, który jest jedynym przepisem tego rozp., operującym terminem „jednorazowa odprawa", który jednak przyznanie tej odprawy uzależnia od wykazania całkowitej niezdolności do pracy. Przepis ten § 83 cyt. rozp. musi być uważany za składnik umowy o pracę, precyzujący i uzupełniający prawa pracownika wynikające z art. 39 rozp. Prez. z 16 marca 1928 o umowie o pracę pracowników umysłowych (poz. 323 Dz. Ust.) — a więc za wchodzący w zakres prawa cywilnego, nie zaś prawa ubezpieczeniowego wzgl. w dziedzinę opieki społecznej.

Skoro zaś przepisy wyżej powołane, stanowiące o zwolnieniu od podatku dochodowego i specjalnego, odnoszą się wyraźnie do świadczeń ubezpieczeniowych wzgl. z tytułu opieki społecznej, a w szczególności art. 117 rozp. Prez. o ubezp. prac. umysł. przewiduje tylko zwolnienie od podatku świadczeń na wypadek braku pracy i jednorazowych odpraw, oczywiście mieszczących się w ramach tego rozporządzenia, i nie może być żadną miarą stosowany do odpraw wypłacanych na zasadzie umowy o pracę — należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

2592.

NADZWYCZAJNY PODATEK OD NIEKTÓRYCH ZAJĘĆ ZAWODOWYCH.

Odliczenia: Podatek dochodowy.

Podatek dochodowy nie podlega odliczeniu od podstawy wymiaru notariuszowi nadzwyczajnego podatku od niektórych zajęć zawodowych. (Teza).

Wyrok NTA z 11 października 1938 l. rej. 4705/36 w sprawie Jana Buyki przeciw Izbie Skarbowej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku od niektórych zajęć zawodowych za r. 1934.

Jan Buyko, notariusz w Wilnie, zaskarżył do NTA orzeczenie Izby Skarbowej w Wilnie z 2 maja 1936, którym władza oddaliła jego odwołanie w przedmiocie wymiaru podatku od niektórych zajęć zawodowych za r. 1934. W powyższej skardze zarzuca skarżący, iż niesłusznie władze wymiarowe odmówiły potrącenia z podstawy wymiaru podatku dochodowego w części dotyczącej dochodów od zajęcia zawodowego notariusza.

NTA rozważył co następuje:

Ustawa z 19 grudnia 1931 o nadzwyczajnym podatku od niektórych zajęć zawodowych poz. 719/34 Dz. Ust. stanowi w art. 1, iż za podstawę obliczenia podatku u notariuszów służy dochód, osiągany z tytułu opłat, pobieranych za spełnianie danego zajęcia zawodowego.

Art. 3 zaś cyt. ustawy stwierdza, iż opodatkowaniu podlegają dochody, osiągnięte w ostatnim roku kalendarzowym, poprzedzającym rok podatkowy.

Ustawa nie określa, co należy uważać za dochód dla celów wymiaru nadzwyczajnego podatku od niektórych zajęć zawodowych, stąd wniosek, iż intencją ustawodawcy było utrzymać to pojęcie w tym znaczeniu, w jakim ono istnieje w ustawie dla wymiaru podatku dochodowego.

Otóż ustawa o podatku dochodowym w art. 6 uważać każe za dochód sumę przychodów z poszczególnych źródeł po strąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia danego przychodu. Art. 10 zaś cyt. ustawy, wymieniając taksatywnie odliczenia od ogólnego dochodu i wyszczególniając w p. 5 podatki, nadające się do odliczenia, stwierdza wyraźnie, iż państwowy podatek dochodowy nie może być odliczony od dochodu. Toteż słusznie rozp. wyk. do ustawy o nadzwyczajnym podatku od niektórych zajęć zawodowych z 14 września 1934 poz. 773 Dz. Ust., wymieniając w § 1 p. 4 wydatki potrącalne z przychodu brutto notariusza, wspomina tylko o podatku przemysłowym, a nie wymienia podatku do-

chodowego. Ten ostatni podatek stanowi ściśle osobiste obciążenie samego podatnika. Wobec tego brak jakiegokolwiek uzasadnienia, aby traktować podatek ten na równi — jak tego domaga się skarga — z podatkiem przemysłowym przy odliczaniu wydatków z podstawy wymiaru.

Pismo Ministerstwa Sprawiedliwości z 8 czerwca 1936, wyjaśniające pojęcie dochodu notariusza, zresztą dla całkiem innych celów, nie jest wiążące dla władz skarbowych przy wymiarze podatku od zajęcia notariusza, dlatego też słusznie władza pozwana pismo to pominęła przy załatwianiu odwołania.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2593.

SPECJALNY PODATEK OD WYNAGRODZEŃ, WYPŁACANYCH Z FUNDUSZÓW PUBLICZNYCH.

Przedmiot podatku: Odprawy.

Odprawa, należna pracownikowi na zasadzie umowy o pracę w razie rozwiązania stosunku, podpada pod pojęcie „wynagrodzeń wszelkiego rodzaju“ uzyskanych z tytułu najmu pracy w rozumieniu art. 2 ust. 2 dekretu z 14 listopada 1935 poz. 503 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 30 marca 1939 l. rej. 5182/38 w sprawie dra Stanisława Halickiego przeciw Izbie Skarbowej w Wilnie w przedmiocie wymiaru specjalnego podatku od wynagrodzeń.

Przedmiotem sporu jest kwestia, czy odprawa, należna pracownikowi na zasadzie umowy o pracę w razie rozwiązania stosunku, podpada pod pojęcie „wynagrodzeń wszelkiego rodzaju“ uzyskanych z tytułu najmu pracy w rozumieniu art. 2 ust. 2 dekretu z 14 listopada 1935 poz. 503 Dz. Ust. o specjalnym podatku od wynagrodzeń, wypłacanych z funduszów publicznych. Skarga wywodzi, że przeciw podciągnięciu odpraw tego rodzaju pod przepis art. 2 przemawia pominięcie w tym artykule „odpraw“ jak również brak cechy periodyczności. Argumenty te jednak nie są trafne. Art. 2 dekretu nie wylicza bynajmniej różnych rodzajów wynagrodzeń ze stosunku pracy, lecz przeciwnie mówi wyraźnie o „wszelkiego rodzaju“ wynagrodzeniach. Fakt więc, że nazwa pewnej formy wynagrodzenia nie znajduje się w tekście tego przepisu, nie ma żadnego znaczenia — istotne jest, czy dane świadczenie jest wynagrodzeniem, wynikłym ze stosunku

pracy. Również wymogu periodyczności dekret nie stawia w żadnym ze swych przepisów, jednorazowy więc charakter odprawy również nie ma istotnego znaczenia.

Odprawa, przewidziana w umowie, zawartej z pracownikiem stałym, na wypadek rozwiązania umowy przez pracodawcę i zależna od ilości przepracowanych lat — o jaką w niniejszym wypadku niespornie chodzi — stanowi uwarunkowane pewnymi okolicznościami faktycznymi świadczenie wzajemne pracodawcy za świadczoną przez pracownika pracę — wskazuje na to choćby już proporcjonalność odprawy do ilości przepracowanych lat — jest więc formą wynagrodzenia, uzyskiwanego przez pracownika ze stosunku pracy, podpada zatem pod przepis art. 2 dekretu.

Skargę należało tedy oddalić jako nieuzasadnioną.

2594.

SPECJALNY PODATEK OD WYNAGRODZEŃ, WYPŁACANYCH Z FUNDUSZÓW PUBLICZNYCH.

Minimum wolne od opodatkowania a wypłata od razu wynagrodzenia za dłuższy okres czasu w łącznej sumie przekraczającej minimum.

Art. 6 dekretu z 14 listopada 1935 poz. 503 Dz. Ust. nie uzasadnia podciągnięcia pod specjalny podatek od wynagrodzeń emerytur, wypłaconych chociażby w okresie, przewidzianym w tymże art. 6, jednorazowo w łącznej sumie przekraczającej minimum określone w p. 1 art. 3, jeśli stawki miesięczne tego minimum nie przekraczają. (Teza).

Wyrok NTA z 24 lutego 1939 l. rej. 5288/38 w sprawie Marii Kozłowskiej przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie wymiaru specjalnego podatku od wynagrodzeń.

Władza I instancji a za nią i władza pozwana wymierzyły skarżącej podatek specjalny w kwocie 61,45 zł od wypłaconej skarżącej w 1938 r. zaległej emerytury w kwocie 877,80 zł przypadającej za czas od 1 marca 1937 do 31 stycznia 1938, powołując się na art. 5 ust. 1 i art. 6 dekretu o specjalnym podatku od wynagrodzeń, wypłacanych z funduszów publicznych (poz. 503/35 Dz. Ust.), zaznaczając, że podstawę do obliczenia podatku stanowi wysokość wynagrodzenia wypłaconego w jednym miesiącu.

W skardze na to orzeczenie zarzuciła skarżąca obrazę prawa, a mianowicie art. 4, 5 i 6 powołanego dekretu, bowiem za podstawę wymiaru podatku specjalnego służyć winna w myśl powołanych przepisów wysokość jednomiesięcznych poborów; skoro więc pobory emerytalne skarżącej wynosiły poniżej ustalonego w art. 3 minimum 100 zł wzgl. 110 zł miesięcznie, a mianowicie 79,80 zł, a ustawodawca nie miał intencji opodatkowania takich wynagrodzeń, dopuściła się władza zarzuconej obrazy prawa.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wnosi o jej oddalenie, jako nieuzasadnionej, zaznaczając, że podatek specjalny potrącono skarżącej zgodnie z okólnikiem Ministerstwa Skarbu z 11 stycznia 1936 L. D. V. 43296/1/36 w wysokości ulgowej.

NTA rozważył co następuje:

Dekret o poborze podatku specjalnego w art. 3 oraz 5 stanowi, że kwoty wynagrodzenia wzgl. poborów emerytalnych nie przekraczające granicy 100 wzgl. 110 zł miesięcznie zwolnione są od opłaty podatku specjalnego. Art. 4 zaś postanawia, że łączenie miesięcznych wynagrodzeń w jedną kwotę w wypadku dokonania wypłaty za dwa miesiące w jednym miesiącu z powodu przypadającego święta na dzień wypłaty, jest niedopuszczalne, gdyż „dla celów ustalenia stopy procentowej i obliczenia specjalnego podatku wynagrodzenie za każdy miesiąc traktuje się jako wypłacone w normalnym miesiącu wypłaty".

Chociaż więc, jak to zarządza art. 6 dekretu, podatkowi specjalnemu podlegają wynagrodzenia wypłacane w czasie od 1 grudnia 1935 do 31 grudnia 1937 bez względu na to, za jaki okres czasu wynagrodzenia te przypadają, oraz wypłacane za tenże czasokres, bez względu na czas wypłaty, to jednak ten przepis dekretu nie uchyla bynajmniej zasady, unormowanej w art. 3 o zwolnieniu od podatku wynagrodzeń nie przekraczających ustawowego minimum.

Kumulowanie więc zaległych miesięcznych poborów, z powodu późniejszej ich zapłaty tak, iż przekroczywszy granicę 100 wzgl. 110 zł suma wypłaconego w jednym miesiącu wynagrodzenia czy też emerytury miałaby podpaść pod opodatkowanie, sprzeczne byłoby z wyraźną wolą ustawodawcy, wynikającą z omawianego przepisu art. 3 dekretu, że podstawę do uznania, czy pobory w ogóle podlegają opodatkowaniu specjalnym podatkiem, stanowi wysokość jednomiesięcznego wynagrodzenia.

Gdy więc w konkretnym wypadku należna skarżącej emerytura wynosiła zaledwie 79,80 zł miesięcznie, a więc zasadniczo wolna była od opodatkowania tym podatkiem, to okoliczność, że wypłacona została, obojętne z jakiego powodu, jednorazowo za 11 miesięcy i łącznie wynosi 877,80 zł, a więc kwotę przekraczającą najniższą granicę wolną od opodatkowania,

nie może spowodować uznania wypłaconej emerytury za podlegającą opodatkowaniu, jak błędnie przyjęła władza pozwana w swym orzeczeniu.

Z uwagi na powyższe wywody NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2595.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Prawidłowe księgi handlowe jako warunek ulgi podatkowej.

1. Do stosowania przepisu art. 3 ust. 1 p. 14 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.) wystarcza, jeśli kupiec jednoosobowy, prowadzący prócz skupu zawodowego ziemiopłodów także handel towarowy, a zatem przedsiębiorstwa uznane przez ustawę o podatku przemysłowym za oddzielne, może się wykazać prawidłową rachunkowością kupiecką tylko w odniesieniu do skupu zawodowego, dla którego żąda zastosowania powyższego przepisu, o ile przedsiębiorstwa te także organizacyjnie i gospodarczo stanowią odrębne jednostki. (Teza).

2. Do oceny prawidłowości ksiąg należy prawidłowo stosować przepisy kodeksu handlowego, o ile nie ma przepisów szczególnych regulujących to zagadnienie dla celów podatkowych.

Wyrok NTA z 13 grudnia 1938 l. rej. 1323/36 w sprawie Arnolda Süsskinda przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Skarżący zarzuca w skardze kasacyjnej na orzeczenie odwoławcze w sprawie wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za r. 1933 obrazę art. 3 p. 14 i art. 76 ustawy o podatku przemysłowym, ponieważ prowadzone przez niego księgi handlowe były w odniesieniu do działu kupna-sprzedaży zboża i innych ziemiopłodów prawidłowe. Zdaniem skargi, na ocenę formalną tych ksiąg nie może mieć ujemnego wpływu okoliczność, że skarżący dla innych działów swego przedsiębiorstwa, jak olejarni, handlu towarami kolonialnymi, żelazem i artykułami domowymi, nie posiadał ksiąg prawidłowych. Wreszcie twierdzi skarżący, że w ramach § 38 niem. kod. handl., na który powołuje się władza pozwana, jest dopuszczalne prowadzenie oddzielnych ksiąg handlowych dla każdego oddziału przedsiębiorstwa handlowego kupca.

Z akt sprawy wynika, że skarżącemu wymierzono podatek przemysłowy od obrotu z przedsiębiorstwa skupu ziemiopłodów, na które nabył

na podstawie złożonej deklaracji świadectwo przemysłowe II kat. handl., i że skarżący zeznaniem o obrocie objął to tylko przedsiębiorstwo i na obrót zeznany z tego przedsiębiorstwa ofiarował dowód z ksiąg handlowych. Komisja Szacunkowa uznała uchwałą z 28 września 1934 księgi handlowe skarżącego za nieprawidłowe z powodu częściowego braku dowodów na zakup zboża i przeprowadzania niektórych transakcji zbożowych giełdowych przez księgi przed datą zawarcia ich na giełdzie i wobec nieuznania ksiąg za prawidłowe odmówiła zastosowania przepisu art. 3 ust. 1 p. 14 ustawy. Komisja Odwoławcza w orzeczeniu, wydanym na odwołanie płatnika, zmieniła ocenę ksiąg o tyle, że uznała je za nieprawidłowe, ponieważ płatnik w księgach prowadzonych jedynie dla przedsiębiorstwa skupu zawodowego nie uwidocznił całego swego majątku oraz całokształtu swych czynności handlowych, a mianowicie nie objął nimi składu żelaza, materiałów budowlanych i olejarni wbrew przepisowi § 38 niem. kod. handl.

W odpowiedzi na skargę broni władza zasadności zaskarżonego orzeczenia zapatrywaniem, że wprawdzie według § 38 niem. kod. handl. nie jest konieczne „sporządzanie jednego inwentarza i jednego bilansu oraz prowadzenie jednych ksiąg zarówno dla przedsiębiorstwa jak i prywatnego majątku kupca“, jednak przepis ten „nakłada bezwzględnie obowiązek sporządzania bilansu i inwentarza oraz prowadzenia ksiąg chociażby oddzielnie dla przedsiębiorstwa, oddzielnie zaś dla pozostałego prywatnego majątku“.

NTA rozważył co następuje:

Jakkolwiek akta sprawy nie dają odpowiedzi na pytanie, w jakim trybie władza ustaliła, że skarżący dla innych przedsiębiorstw, prowadzonych poza skupem ziemiopłodów, nie prowadził ksiąg handlowych, gdyż sporządzony w dacie 21 lutego 1933 protokół z lustracji przedsiębiorstwa, w którym właśnie wymieniono owe inne przedsiębiorstwa, nie stwierdza z należytą ścisłością, że prowadzonymi od 1 stycznia 1932 książkami handlowymi nie objęto także działalności tych innych przedsiębiorstw, lecz skarżący sam w skardze kasacyjnej wyraźnie oświadcza, że „nie twierdzi, że prowadzi prawidłowe księgi handlowe dla oddziałów“ kolonialnego, handlu żelaza i artykułów domowych i olejarni.

Na zasadzie przepisu ust. 3 art. 83 rozp. o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) NTA nie uwzględnił obrony władzy pozwanej, opartej na zarzucie, że skarżący wbrew przepisowi § 38 kod. handl. niem. nie objął księgami handlowymi, chociażby oddzielnymi, swego prywatnego majątku, ponieważ ani tej okoliczności ani opartego na niej argumentu nie przytoczono w zaskarżonym orzeczeniu, za czym skarżący nie miał możności zajęcia stanowiska w tym względzie w skardze kasacyjnej stosownie do wymogu art. 58 ust. 1 p. 4 rozp. o NTA.

Pozostaje więc do rozpoznania w trybie kasacyjnym zagadnienie, czy

też jest wymogiem ustawy prowadzenie prawidłowej rachunkowości dla wszystkich tych przedsiębiorstw.

Władza pozwana posługuje się wyłącznie przepisami kodeksu handlowego, natomiast pozwany broni się przede wszystkim w płaszczyźnie przepisów ustawy o podatku przemysłowym.

Prawdą jest, że ustawa ta nie podaje własnej definicji pojęcia prawidłowych ksiąg handlowych a orzecznictwo NTA konsekwentnie stwierdza, że do oceny prawidłowości ksiąg należy prawidłowo stosować przepisy kodeksu handlowego, o ile nie ma przepisów szczególnych regulujących to zagadnienie dla celów podatkowych.

W konkretnej sprawie atoli chodzi o zagadnienie prawidłowości w szczególnej płaszczyźnie, mianowicie w związku z pojęciem przedsiębiorstwa na tle ustawy podatkowej.

Otóż ustawa o podatku przemysłowym poddaje podatkowi przemysłowemu handlowe, przemysłowe i inne na zysk obliczone przedsiębiorstwa oraz zajęcia przemysłowe wymienione w taryfie załączonej do art. 23 i samodzielne wolne zajęcia zawodowe wyszczególnione w art. 9. Według art. 10 winny być wykupione oddzielne świadectwa przemysłowe „p r z e z przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe dla każdego przez nie prowadzonego oddzielnego zakładu handlowego względnie przemysłowego, p r z e z każde przedsiębiorstwo na zysk obliczone a wykonywane bez utrzymywania oddzielnego zakładu oraz d l a każdego zajęcia przemysłowego, wymienionego w taryfie dołączonej do art. 23", zaś według art. 11 ustawy uważa się za oddzielny zakład handlowy osobne stałe lub ruchome, zamknięte lub otwarte pomieszczenie albo część takiego pomieszczenia, wzgl. kilka pomieszczeń posiadających bezpośrednie ze sobą połączenie, w których prowadzi się handel towarowy lub w których dokonywa się innych operacji handlowych, s t a n o w i ą c y c h w e d ł u g t a r y f y z a ł ą c z o n e j d o a r t. 23 o d r ę b n e p r z e d s i ę b i o r s t w o, a według art. 52 ustawy wreszcie składa się o d r ę b n e zeznania o obrocie m. i. co do każdego oddzielnego zakładu wzgl. przedsiębiorstwa handlowego według podziału taryfowego (art. 23).

Z zestawienia i osnowy powyższych przepisów w związku z podziałem taryfowym przedsiębiorstw handlowych na rodzaje jest widoczne, że ta ustawa podatkowa nie używa określenia przedsiębiorstwa handlowego jako pojęcia nadrzędnego, obejmującego wszystkie gałęzie różnorodnej i różnokierunkowej działalności poszczególnego kupca jako przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy, lecz parceluje to określenie na te poszczególne gałęzie stosownie do podziału taryfowego, a taryfa pogrupowała je w oddzielnych rozdziałach I—XXI. Według tej taryfy stanowią oddzielne rodzaje z jednej strony handel towarowy, objęty rozdziałem I, a z drugiej skup zawodowy, którego konieczne cechy podaje rozdział II.

W art. 3 ust. 1 p. 14 ogranicza się ustawa do postanowienia, że transakcje kupna-sprzedaży wszelkiego rodzaju zbóż i innych ziemiopłodów, dokonywane na giełdach krajowych, a udowodnione m. i. prawidłowymi księgami handlowymi, są zwolnione od podatku.

Ponieważ in concreto transakcje te były dokonywane w ramach przedsiębiorstwa skupu zawodowego, a nie w ramach handlu towarowego, przeto odpada potrzeba rozważania wysuniętej w skardze tezy, że wymóg prawidłowych ksiąg handlowych stosuje się tylko do samych transakcji zbożowych i ziemiopłodowych a nie do przedsiębiorstwa, w obrębie którego ich dokonano, albowiem nawet władza pozwana tej księgowości, którą skarżący prowadził na skup zawodowy, nie zarzuca żadnych uchybień formalnych ani materialnych, a twierdzi jedynie, że stanowią one tylko część kompletnej rachunkowości kupieckiej, wymaganej dla przedsiębiorstw skarżącego, jako zorganizowanej, zbiorowej całości.

NTA uznał atoli, że stanowiska, zajętego przez władzę, nie pokrywa osnowa przepisu art. 3 ust. 1 p. 14 ustawy a pośrednio nie da się ono też wywieść właśnie z uwagi na powołane w wyroku przepisy art. 1, 10, 11 i 52. Skoro bowiem ustawa nie tylko w dziedzinie nabywania świadectw przemysłowych ale także dla wymiaru podatku od obrotu dokonała zupełnego rozdziału przedsiębiorstw na poszczególne rodzaje taryfowe, stanowiące oddzielne jednostki podatkowe, to wniosek, by ustawa w p. 14 ust. 1 art. 3 to stanowisko nagle porzuciła, nie ma dostatecznego logicznego uzasadnienia.

Byłoby anomalią i mogłoby prowadzić do powikłań przez ustawodawcę podatkowego zgoła nie zamierzonych, gdyby podzielić zapatrywanie władzy, że dla celów podatkowych przedsiębiorca, prowadzący kilka odrębnych przedsiębiorstw taryfowych i składający w myśl ustawy oddzielne zeznania podatkowe dla każdego z nich, w których wedle art. 53 ust. 1 p. 7 winien oświadczyć się, czy prowadzi prawidłowe księgi i czy gotów jest je przedstawić na poparcie zeznanej sumy obrotu, musi się wykazać prawidłowymi księgami dla każdego z tych przedsiębiorstw w postaci rachunkowości bądź to łącznej bądź to oddzielnej, gdyż w przeciwnym wypadku traci korzyści przewidziane w ustawie pod warunkiem prowadzenia prawidłowych ksiąg dla niektórych z tych przedsiębiorstw. Stanowisko to bowiem uzasadniałoby pozbawienie płatnika takich korzyści także wówczas, gdy wprawdzie prowadzi oddzielne księgi dla każdego z kilku przedsiębiorstw, ale księgi prowadzone dla jednego z nich uznane zostały za nieprawidłowe z powodu usterek natury formalnej.

Władza też ani nie twierdzi ani nie wykazała, by z punktu widzenia prawideł rachunkowości kupieckiej nie było dopuszczalne oceniać prawidłowość ksiąg handlowych w oderwaniu i w odniesieniu do każdego z poszczególnych przedsiębiorstw, stanowiących oddzielną gospodarczą całość.

ani by między „przedsiębiorstwami“ skarżącego a w szczególności skupu zawodowego z jednej strony i handlu towarowego oraz olejarni (zaliczonej zresztą w taryfie do przedsiębiorstw przemysłowych, a nie handlowych) z drugiej strony istniał ściślejszy związek gospodarczy, uniemożliwiający należytą ocenę księgowości przedsiębiorstwa skupu zawodowego, bez księgowości dla tych innych przedsiębiorstw.

W konkluzji końcowej zatem NTA uznał, że do stosowania przepisu art. 3 ust. 1 p. 14 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.) wystarczy, jeśli kupiec jednoosobowy, prowadzący prócz skupu zawodowego ziemiopłodów także handel towarowy a zatem przedsiębiorstwa uznane przez ustawę o podatku przemysłowym za oddzielne, może się wykazać prawidłową rachunkowością kupiecką tylko w odniesieniu do skupu zawodowego, o ile przedsiębiorstwa te także organizacyjnie i gospodarczo stanowią odrębne jednostki.

Ponieważ władza pozwana orzekła sprzecznie z powyższą wykładnią, przeto NTA orzekł uchylenie zaskarżonego orzeczenia jako niezgodnego z prawem.

2596.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót instytucyj reasekuracyjnych.

Tzw. prowizje reasekuracyjne, umniejszające składki wpłacane przez instytucje ubezpieczeniowe instytucjom reasekuracyjnym, ulegają wyłączeniu z obrotu tych ostatnich instytucji.

Wyrok NTA z 27 października 1938 l. rej. 388/36, 389/36 i 476/37 w sprawie firmy: „Warta“ Towarzystwo Reasekuracyjne Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1931, 1932 i 1933.

...Spór dotyczy zagadnienia natury prawnej a mianowicie wykładni przepisu art. 5 p. 3 ustawy o podatku przemysłowym w związku z ustępem końcowym tegoż artykułu.

Tło faktyczne sporu jest jednakowe w odniesieniu do wszystkich 3 lat podatkowych i polega na tym, że skarżąca, trudniąca się ubezpieczeniami reasekuracyjnymi czyli pośrednimi, w zeznaniach do podatku przemysłowego od obrotu zarówno w dziale ubezpieczeń „elementarnych“ jako też w dziale ubezpieczeń „osobowych“ od wykazanych w sumach miesięcznych

„składek brutto“ potrąciła „zwroty tytułem rabatu“ i wykazała do opodatkowania tylko „składki netto“. Według protokołu badania ksiąg spółki, te kwoty potrącone stanowią prowizję wypłaconą „cedentom“ przez skarżącą, nazwaną rabatem. W dodatku do takiego protokołu z 22 stycznia 1935, nie podpisanym wprawdzie przez podatnika, ale znanym mu z treści, buchalter-rewident skarbowy wyjaśnia, że rabatem czy prowizją nazwała spółka kwoty wypłacane swym „cedentom“ za otrzymane od nich składki a wynoszące albo pewien procent składki albo równające się „kosztom oryginalnym“ cedenta, zwiększonym o pewien procent składki tytułem superprowizji przy umowach kwotowych.

Do kosztów oryginalnych „cedenci“ zaliczają własne koszty pozyskania ubezpieczenia, jak prowizje wypłacone ajentom przez cedenta, towarzystwo asekuracyjne bezpośrednie, lub reasekuracyjne, poniesione przez towarzystwo reasekuracyjne, i inne wydatki, jak podatki, prowizje maklerskie, udziały w zyskach.

Przy wymiarze podatku od obrotu władza wymiarowa doliczyła do obrotu zeznanego, obejmującego tzw. składki ubezpieczeniowe netto, także tzw. prowizje reasekuracyjne, czyli uznała za obrót podatkowy „cały przypis składek, wykazany w księgach spółki“ — jak się wyraża skarżąca w swych odwołaniach. Skarżąca powołując się na § 33 rozp. min. z 29 marca 1932 poz. 406 Dz. Ust. przeciwstawiła się uznaniu tych sum za część składową obrotu podatkowego, gdyż „przyjmując jedynie ubezpieczenia pośrednie“ od innych zakładów ubezpieczeniowych wzgl. reasekuracyjnych, musiała udzielać swoim klientom, tzw. cedentom, bonifikat czyli rabatów dla pokrycia przez nich kosztów związanych „z pozyskaniem i prowadzeniem ubezpieczeń“, wobec faktu, że reasekuracje przeważnie dochodzą do skutku na tych samych warunkach co asekuracje bezpośrednie. Wobec tożsamości osoby reasekurowanej i osoby otrzymującej tzw. prowizję reasekuracyjną, zdaniem skarżącej odpada wszelka podstawa traktowania spornych sum jako prowizji w znaczeniu potocznym, wypłacanej pośrednikom (ajentom) za ich pracę, zwłaszcza, że nie stanowiły one faktycznego wpływu zakładu reasekuracyjnego.

Władza odwoławcza nie uwzględniła odwołań skarżącej, uznawszy, że żądanie skarżącej nie znajduje uzasadnienia w przepisie p. 3 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym, w myśl którego — według orzeczenia — obrotem podatkowym jest całkowita suma, wzgl. ustawą określona jej część pobranych składek ubezpieczeniowych tj. wszystkich wpłat, które zwiększają fundusze spółki i umożliwiają jej dokonanie świadczeń na rzecz ubezpieczonych, sporna zaś prowizja, udzielona przez spółkę cedentowi (zakładowi ubezpieczeń) na pokrycie jego kosztów związanych z pozyskaniem i prowadzeniem ubezpieczeń, stanowi zwykłe koszty handlowe przedsiębiorstwa, nie podlegające odliczeniu. W orzeczeniu za r. 1933 Minister-

stwo Skarbu rozważyło żądanie odwoławcze spółki także w płaszczyźnie art. 5 ustęp końcowy ustawy i uznało, że sporna prowizja „nie ma charakteru bonifikat w rozumieniu tego przepisu“.

W skargach kasacyjnych skarżąca opiera się z jednej strony na osnowie art. 5 p. 3 ustawy, domagając się ograniczenia podstawy wymiarowej do sum przez skarżącą rzeczywiście pobranych tytułem składek zgodnie z umowami zawieranymi z instytucjami ubezpieczeniowymi przy przyjmowaniu „reasekuracji“, a z drugiej strony żąda wyłączenia spornych różnic z podstawy opodatkowania na zasadzie art. 5 ustęp końcowy ustawy, gdyż mają one wszelkie cechy rabatu przyznanego klientom.

NTA rozważył co następuje:

Nie jest sporne, że skarżąca przyjmuje do reasekuracji ubezpieczenia z umów zawartych przez zlecające zakłady ubezpieczeń, i nie jest sporne, że skarżąca nie pobiera od tych zakładów, nazywanych cedentami, pełnej składki ubezpieczeniowej, im świadczonej przez ubezpieczonych, lecz otrzymuje składkę zmniejszoną o tzw. „prowizję reasekuracyjną“, którą zatrzymuje zakład ustępujący skarżącej umowę ubezpieczeniową do reasekuracji na pokrycie swoich kosztów, związanych z pozyskaniem ubezpieczeń i z prowadzeniem działu ubezpieczeń.

W świetle ustalonego stanu faktycznego te koszty handlowe są lub mogą być związane z prowadzeniem zakładu ubezpieczeń, lecz nie są to koszty handlowe skarżącej, lecz koszty handlowe jej zleceniodawców. Jeśli zatem zleceniodawcy ze składek ubezpieczeniowych, im należących się z mocy zawartych umów, przy przelewaniu tych umów na skarżącą w trybie reasekuracji zatrzymują pewną część dla siebie, czy to z góry, zmniejszając w ten sposób od razu przekazywane kwoty składek, czy to otrzymując tę część w myśl umowy w postaci zwrotów czy bonifikaty, to doliczenie tych kwot różnicowych do podstawy podatkowej u skarżącej byłoby zgodne z prawem, gdyby uznać za trafną wykładnię przepisu art. 5 p. 3 ustawy poz. 550/25 wzgl. poz. 110/32 Dz. Ust., stosowaną przez pozwaną władzę, że mianowicie wolą ustawy jest, by decydujący był stosunek faktyczny i prawny zachodzący między pierwiastkowo ubezpieczonym a ubezpieczającym go zakładem czyli że w rozumieniu ustawy chodziłoby zawsze o te kwoty, które zakład przyjmujący ubezpieczenie bezpośrednie pobiera lub pobrał według umowy od ubezpieczonych, nawet wówczas, gdy w związku z dokonanymi ubezpieczeniami bezpośrednimi ucieka się do reasekuracji w innym zakładzie, nie przekazując mu składek w pełnych kwotach pobranych, lecz w kwotach niższych. Taka wykładnia atoli nie jest zgodna z duchem ustawy i istotą podatku przemysłowego, który ma obciążać poszczególne przedsiębiorstwa (art. 1) w miarę obrotu, przez nie osiągniętego (art. 4). Jeśli więc w poszczególnym wypadku wykazano, że zakład reasekuracyjny zgodnie z umową nie otrzymał od za-

kładu ubezpieczeń bezpośrednich pełnych składek ubezpieczeniowych, to te różnicowe kwoty nie stanowią części składowej obrotu podatkowego zakładu reasekuracyjnego. Trafnie więc wywodzi skarżąca, że w rozumieniu art. 5 p. 3 ustawy poz. 550/25 i 110/32 Dz. Ust. obrotem podatkowym instytucji ubezpieczeniowych jest tylko suma wzgl. odpowiednia część pobranych składek. Skoro atoli skarżąca spornych różnicowych kwot nie pobierała, to w osnowie powołanego przepisu brak dostatecznej podstawy prawnej do uznania ich u skarżącej za część składową „pobranych" składek a w dalszej konsekwencji obrotu podatkowego.

Ponadto także w świetle przepisu ustępu końcowego art. 5 ustawy różnice te, jako bonifikaty udzielone klientom, należało wyłączyć z podstaw opodatkowania, ponieważ władze nie kwestionowały podanego przez skarżącą stanu faktycznego, że Towarzystwo „Warta" bonifikowało swoim klientom, tzw. „cedentom", część należnych mu składek ubezpieczeniowych.

Okoliczność wysunięta w odpowiedziach na skargi, że te bonifikaty, zwane także „prowizją reasekuracyjną", nie mają bezpośredniego wpływu na wysokość składek „wpłaconych przez ubezpieczonych" i dlatego nie mogą uchodzić za „bonifikaty" w rozumieniu art. 5 ustęp końcowy ustawy, nie popiera sentencji zaskarżonych orzeczeń, ponieważ skarżąca jest reasekuratorem zakładów ubezpieczeń, które zawarły pierwiastkowe umowy ubezpieczeniowe, i od tych zakładów nie otrzymała pełnych składek ubezpieczeniowych, należnych od ubezpieczonych w myśl umów asekuracyjnych. W stosunku zatem do skarżącej sporne zwroty skutkowały uszczuplenie wpływów czyli obrotu. Teza zaś wysunięta przez władzę pozwaną w odpowiedzi na skargę, że przepis ustępu końcowego art. 5 o bonifikatach ma zastosowanie tylko do transakcji w obrocie towarowym, nie znajduje oparcia w samej osnowie tego przepisu, gdyż ustawa bynajmniej nie mówi o bonifikatach w związku z redukcją ceny sprzedażnej za towary.

W myśl powyższych rozważań NTA orzekł uchylenie zaskarżonych orzeczeń jako niezgodnych z prawem.

2597.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Świadectwa przemysłowe: Klasa miejscowości.

Klasa miejscowości w rozumieniu art. 23 ustawy o pod. przem. (poz. 339/36 Dz. Ust.) uzależniona jest od miejsca wykonywania przedsiębiorstwa, nie zaś od jego stałej siedziby.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 3 października 1938 3 K. 638/38.

Kasacja oskarżonego, opierając się na przepisie art. 517 lit. a) k. p. k., zarzuca uznanie go winnym prowadzenia detalicznej sprzedaży mięsa i produktów, pochodzących z własnego uboju, na podstawie świadectwa przemysłowego II kat. handl. dla czwartej zamiast drugiej klasy miejscowości, mimo że siedziba przedsiębiorstwa oskarżonego znajduje się w Kolbuszowej, należącej według taryfy do miejscowości czwartej, nie zaś drugiej klasy.

Kasacja nie jest zasadna.

Według ustaleń wyroku, oskarżony prowadził w Kolbuszowej sprzedaż mięsa i produktów, pochodzących z własnego uboju bydła, cieląt i świń, pod firmą „Progres“ na podstawie świadectwa przemysłowego II kat. handl. dla czwartej klasy miejscowości, mimo że wysyłał mięso wagonowo na Górny Śląsk do Szopienic i Siemianowic powiatu katowickiego, gdzie osobiście u miejscowych kupców zbierał zamówienia i tamże odbierał należność za dostarczony towar. Wobec stwierdzenia zatem, że oskarżony wykonywał przedsiębiorstwo nie tylko w Kolbuszowej, gdzie ładował mięso do wagonów, lecz i na Górnym Śląsku, dokąd transportował i sprzedawał pobierając należność od miejscowych kupców za dostarczony towar, Sąd Okręgowy uznał, że oskarżony powinien był wykupić świadectwo przemysłowe II kat. handl. dla drugiej klasy miejscowości, do której według taryfy do art. 23 ustawy o pod. przem. należy powiat katowicki; nie posiadając zaś właściwego świadectwa, podlega odpowiedzialności z art. 178 § 2 O. P. Nie podzielając tego stanowiska Sądu, kasacja jest zdania, że o klasie miejscowości decyduje siedziba przedsiębiorstwa, a że jego stałą siedzibą była Kolbuszowa, to oskarżony zasadnie wykupił świadectwo przemysłowe dla czwartej klasy miejscowości. Założenie kasacji nie znajduje jednak żadnego oparcia w postanowieniach ustawy o pod. przem., której art. 25[1] wyraźnie mówi, że dla przedsiębiorstwa lub zajęcia, wykonywanego w kilku miejscowościach, zaliczonych do różnych klas, nabywa się świadectwo przemysłowe według ceny, odpowiadającej miejscowości najwyższej klasy, z czego wynika, że klasa miejscowości uzależniona jest od miejsca wykonywania przedsiębiorstwa, nie zaś od jego stałej siedziby, jak sądzi kasacja.

Z przytoczonych względów kasacja jako niezasadna ulega oddaleniu.

---

[1] Por. art. 8 ustawy z 25 kwietnia 1938 o opłatach rejestracyjnych od przedsiębiorstw i zajęć, poz. 293 Dz. Ust.

2598.

PODATEK MAJĄTKOWY.

Odpowiedzialność nabywcy nieruchomości za podatek wymierzony poprzednikowi[1].

Przepis § 1 art. I przep. wprow. prawo o sądowym postępowaniu egzekucyjnym nie uchylił ustawowego prawa zastawu, wynikającego z art. 57 ustawy z 11 sierpnia 1923 o podatku majątkowym poz. 746 Dz. Ust. dla zaległości w podatku majątkowym. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 17 grudnia 1938 l. rej. 2692/36. — Wyrok NTA z 4 lutego 1939 l. rej. 2692/36 w sprawie Joachima Güntzla przeciwko Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie podatku majątkowego.

Dnia 28 września 1925 doręczono Adamowi Szczerbińskiemu nakaz zapłaty na podatek majątkowy w kwocie 456.066,12 zł. Pismem z 1 maja 1926 zwrócił Szczerbiński nakaz zapłaty Izbie Skarbowej w Grudziądzu, zaznaczając, że nie jest obowiązany do zapłaty podatku, gdyż dobra Stablewice kupił kontraktem z daty Berlin 18 września 1924, — prosił o sprostowanie nakazu przez wpisanie jako zobowiązanego Adolfa Bentheima-Teklemburga, zam. w Rhode, Westfalia oraz o doręczenie tego nakazu wymienionemu. Pismem z 19 maja 1926, wystosowanym do Urzędu Skarbowego w Chełmnie, poleciła Izba Skarbowa wstrzymać kroki egzekucyjne, wdrożone przeciw Szczerbińskiemu w poszukiwaniu zaległego podatku majątkowego, sprostować nakaz zapłaty przez wpisanie jako płatnika w miejsce Szczerbińskiego Bentheima-Teklemburga oraz doręczyć nakaz Bentheimowi a odpis Szczerbińskiemu. Odbiór odpisu sprostowanego nakazu potwierdził Szczerbiński 7 czerwca 1926. Ze znajdującego się w aktach odpisu wynika, że Bentheim otrzymał nakaz zapłaty na podatek majątkowy w sumie 456.066,12 zł oraz że wniósł przeciw nakazowi odwołanie z 12 lipca 1926. Odwołanie Bentheima przesłał Urząd Skarbowy Izbie Skarbowej przy piśmie z 3 sierpnia 1926, prosząc o udzielenie wskazówek co do dalszego prawnego postępowania w kierunku ustalenia możności pokrycia zaległości w omawianym podatku majątkowym. Z pisma Urzędu Skarbowego z 23 sierpnia 1926, wystosowanego do Izby Skarbowej, widać, że wymierzony Bentheimowi podatek wynosił w tym czasie 413.572,48 zł, z pisma zaś tego Urzędu z 1 czerwca 1934 widać, że dobra Stablewice,

---

[1] Por. OPA 749/34, 1574/36, 2452/38 (z glosą Wacława Miszewskiego).

Gołoty, Bągart i Bolumin kupił od Bentheima 18 września 1924 Szczerbiński, że podatek majątkowy wymierzony został Bentheimowi z majątków wymienionych oraz z majątku Żygląd i Czarnowo oraz że w dacie relacji majątki te znajdowały się w rękach: Stablewice — Stanisława Dembińskiego, Gołoty i Żygląd — Banku Amerykańskiego, Czarnowo — Banku Ziemiańskiego, Bągart — Zofii Hoffmanowej, a Bolumin (część) w rękach Joachima Güntzla, reszta zaś w rękach Szczerbińskiego. W szczególności według odpisu aktu not. z 30 lipca 1926 sprzedał Szczerbiński majątek Bolumin T. I. karta 7 obszaru około 400 ha Joachimowi Güntzlowi. Pismem z 20 listopada 1934 Urząd Skarbowy w Chełmnie zawiadomił Joachima Güntzla, że nabyty przez niego majątek Boluminek obłożony został w r. 1924/5 płatnym podatkiem majątkowym w kwocie 15.008,25 zł i na zasadzie § 419 niem. k. c. oraz art. 57 ustawy o podatku majątkowym poz. 746/23 Dz. Ust. wezwał go do zapłacenia zaległości pod rygorem wdrożenia kroków egzekucyjnych w myśl § 4 post. egzek. Od orzeczenia odwołał się Güntzel do Izby Skarbowej w Grudziądzu, która orzeczeniem z 31 marca 1936 odwołania nie uwzględniła. Na to ostatnie orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

W odpowiedzi na skargę władza oświadcza, że nie odpowiada na zarzuty obrazy § 419 niem. k. c. tudzież art. 136 O. P., ponieważ zarzuty te nie były podniesione w odwołaniu. Wnosić z tego należy, że władza zgłasza ekscepcję z art. 83 ust. 3 rozp. o NTA. Przepis ten atoli nie ma w danym wypadku zastosowania, gdyż płatnik w odwołaniu kwestionował w ogóle swą odpowiedzialność za podatek, opartą właśnie na tymże § 419, a więc chodzi o zarzuty natury prawnej, co odnosi się również do zarzutu obrazy art. 136 O. P.

Skarga zarzuca, że przepisy art. 57 ustawy o podatku majątkowym nie uzasadniają odpowiedzialności skarżącego za podatek majątkowy. Władza zaś w odpowiedzi na skargę powołuje się na wyrok NTA z 13 lutego 1934 l. rej. 5711/31 w sprawie Seweryna Żarskiego[1]. Otóż w wyroku tym Trybunał ustalił zasadę prawną, że po dokonaniu prawomocnego wymiaru podatku majątkowego właścicielowi nieruchomości, nabywca tejże nieruchomości, na której w chwili nabycia nie były hipotecznie zabezpieczone zaległości z tytułu tego podatku, odpowiada rzeczowo z nieruchomości. W powołanym wyroku Trybunał wyjaśnił również, że obowiązek podatkowy wynikający z ustawy o podatku majątkowym jest w pierwszej linii osobisty, jednak posiada on zarazem cechy podatku realnego. Trybunał nie znajduje powodów do zmiany swego stanowiska.

Skarga zarzuca dalej, że art. 57 ustawy o podatku majątkowym poz. 746/23 Dz. Ust. został uchylony. Zarzut ten, jeżeli go odnieść do

---

[1] OPA 749/34.

art. 136 O. P.[1], nie jest trafny, gdyż O. P. ma w myśl art. 1 zastosowanie do postępowania w sprawach podatków wyraźnie tam wymienionych, wśród których nie ma podatku majątkowego. Rzecz więc jasna, że przepisy O. P. nie tangują wcale przepisów ustawy o podatku majątkowym. Zarzut ten można odnieść jednak także do przepisów k. p. c., można bowiem stanąć na stanowisku, że cyt. art. 57 został zastąpiony przepisami art. 800 k. p. c. Ten ostatni artykuł normuje jednak tylko sposób sądowego podziału sumy uzyskanej przez egzekucję z nieruchomości, a mianowicie kolejność zaspokojenia z tej sumy należności przypadających od dłużnika. Przepisy art. 57 ustawy o podatku majątkowym wykraczają natomiast znacznie poza przepisy o sądowym podziale sumy uzyskanej przez egzekucję z nieruchomości. Artykuł ten, przyznający należnościom z tytułu podatku majątkowego ustawowe pierwszeństwo zaspokojenia z całego majątku nieruchomego płatnika przed wszystkimi przywilejami i obciążeniami hipotecznymi, z wyjątkiem wierzytelności w tymże artykule określonych, nie tylko zapewnia tym należnościom prawo pierwszeństwa zaspokojenia w postępowaniu egzekucyjnym, lecz daje im również rzeczowe zabezpieczenie na nieruchomości, tj. daje Skarbowi Państwa rzeczowe prawo poszukiwania tych należności z obciążonych nimi nieruchomości, skuteczne przeciw każdemu jej właścicielowi. Objęte bowiem artykułem 57 pierwszeństwo zaspokojenia z nieruchomości nie da się inaczej pojąć, jak w połączeniu z dopiero co określonym prawem rzeczowym.

O ile chodzi o mieszczące się w omawianym art. 57 pierwszeństwo zaspokojenia w postępowaniu egzekucyjnym, to w tym zakresie on istotnie już nie obowiązuje. Jak już bowiem wyżej wskazano, normuje art. 800 k. p. c. kolejność zaspokojenia należności z sumy uzyskanej przez egzekucję z nieruchomości, a art. I przep. wprow. prawo o sąd. post. egz. (poz. 804/32 Dz. Ust.) uchyla przepisy o postępowaniu egzekucyjnym urządzonym w tym prawie. Przemawia za tym także art. IV cyt. przep. wprow., który wyliczając wyczerpująco utrzymane w mocy przepisy o egzekucji i o pierwszeństwie zaspokojenia nie wymienia wśród nich art. 57 ustawy o pod. maj. Pozostała natomiast w mocy dalsza treść tegoż art. 57, zawierająca rzeczowe prawo zabezpieczenia podatku majątkowego na nieruchomości.

Z tych powodów NTA na posiedzeniu kolegium zwiększonego 17 grudnia 1938 uchwalił zasadę prawną: „Przepis § 1 art. I przep. wprow. prawo o sądowym postępowaniu egzekucyjnym nie uchylił ustawowego prawa zastawu, wynikającego z art. 57 ustawy z 11 sierpnia 1923 o podatku majątkowym poz. 746 Dz. Ust. dla zaległości w podatku majątkowym".

---

[1] Obecnie art. 130 poz. 134/36 Dz. Ust.

O ile chodzi o realizację powyższego prawa, to z uwagi na przepisy rozp. Rady Min. z 25 czerwca 1932 o post. egz. władz skarbowych poz. 580 Dz. Ust., w szczególności § 2 ust. 2, przymusowe ściągnięcie danych zaległości drogą egzekucji z nieruchomości obciążonej odpowiedzialnością może nastąpić jedynie w drodze unormowanej w k. p. c. Celem wszczęcia takiej egzekucji obowiązana jest władza skarbowa przedstawić odpowiedni tytuł wykonawczy (art. 526 k.p. c.).

Z uwagi na poprzednie wywody władza skarbowa nie jest uprawniona do wystawienia tytułu egzekucyjnego na imię ostatniego właściciela nieruchomości, gdyż nie odpowiada on za ten podatek osobiście, lecz tylko z tytułu swego prawa własności na nieruchomości. Tytuł taki może zatem powstać dopiero na skutek orzeczenia sądu powszechnego, który ze względu na prywatnoprawny charakter tego obciążenia powołany jest do orzekania o odpowiedzialności tudzież jej rozmiarach z tytułu zaległego podatku majątkowego (art. 1 prawa o ustroju sądów powsz. i art. 2 k. p. c.). Nie może zatem ostać się orzeczenie władzy administracyjnej, które w jakiejkolwiek bądź formie nakłada ten obowiązek na nabywcę obciążonej nieruchomości.

W konkretnym przypadku wezwała władza I instancji skarżącego z powołaniem się na § 419 k. c. niem., art. 57 ustawy o pod. maj. i pod zagrożeniem wdrożenia kroków egzekucyjnych na zasadzie § 4 ust. 2 post. egz. do zapłacenia zaległości, a władza II instancji wezwanie to utrzymała w mocy. Orzeczenie to należało stosownie do poprzednich wywodów uznać zatem za niezgodne z prawem, przy czym należy zaznaczyć, że § 419 k. c. niem. w ogóle nie może mieć zastosowania choćby dlatego, że przepisem tym nie może być uzasadnione prawo przymusowego ściągnięcia pretensji opartej na normie prawa publicznego, zaś § 4 ust. 2 post. egz. mógłby mieć zastosowanie tylko wówczas, gdyby istniał przepis prawa publicznego, nakładający osobistą odpowiedzialność za podatek majątkowy na inną osobę aniżeli osobę podatnika. Takiego przepisu atoli nie ma.

Wobec tego NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem, nie mając w tym stanie rzeczy potrzeby rozpatrzenia pozostałych zarzutów skargi.

2599.

NADZWYCZAJNA DANINA MAJĄTKOWA.

Zwolnienia przedmiotowe: Majątki służące celom dobroczynnym; fundacje dobroczynne.

Statutowe ograniczenie działalności fundacji do określonej grupy osób, należących do pewnego zawodu i wyznania, nie stoi na przeszkodzie do uznania celów fundacji za dobroczynne w rozumieniu art. 4 cz. II p. 1 ustawy z 24 marca 1933 o nadzwyczajnej daninie majątkowej poz. 248 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 13 czerwca 1938 l. rej. 4668/36 w sprawie Gminy Wyznaniowej Żydowskiej we Lwowie przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie nadzwyczajnej daniny majątkowej.

I Urząd Skarbowy we Lwowie wymierzył Gminie Wyznaniowej Żydowskiej we Lwowie jako zarządczyni realności, położonej we Lwowie przy ul. Hetmańskiej 6, stanowiącej własność w $^5/_8$ częściach Fundacji im. Jakuba Stroha a w $^3/_8$ częściach Lwowskiego Stowarzyszenia Kupców, nadzwyczajną daninę majątkową w III grupie kontyngentowej na r. 1935 w kwocie 258,27 zł.

W odwołaniu od powyższego wymiaru zarzuciła Gmina Wyznaniowa brak obowiązku podatkowego z uwagi na to, że dochody z wymienionej realności są obracane na cele dobroczynne i wobec tego w myśl art. 4 cz. II p. 1 ustawy z 24 marca 1933 poz. 248 Dz. Ust. nie podlegają obowiązkowi uiszczania daniny majątkowej.

Izba Skarbowa we Lwowie orzeczeniem z 25 lipca 1936 nie uwzględniła powyższego odwołania z tym uzasadnieniem, że — jak wynika ze statutów Fundacji i Stowarzyszenia Kupców — dochody płynące z wymienionej realności nie są obracane trwale i wyłącznie na cele dobroczynne. Równocześnie Izba Skarbowa wskutek sprostowania podstawy wymiaru zniżyła wymiar daniny do kwoty 227,67 zł.

Powyższe orzeczenie Izby Skarbowej jest przedmiotem skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga zarzuca obrazę art. 4 cz. II p. 1 ustawy z 24 marca 1933 o nadzwyczajnej daninie majątkowej poz. 248 Dz. Ust., ponieważ dochody płynące z nieruchomości budynkowej, stanowiącej w $^5/_8$ częściach własność Fundacji Jakuba Stroha a w $^3/_8$ częściach własność Lwowskiego Stowarzyszenia Kupców, są — zgodnie ze statutem Fundacji wzgl. Stowarzyszenia — obracane na cele dobroczynne wzgl. określone w wymienionym przepisie ustawy. Powołany przepis głosi, że od nadzwyczajnej daniny majątkowej

kowej zwalnia się majątki lub ich części, które służą bezpośrednio celom naukowym, oświatowym, kulturalnym, dobroczynnym i sanitarnym lub których dochody obracane są trwale i wyłącznie na powyższe cele.

Według ust. 5 statutu Fundacji Jakuba Stroha celem jej jest „obracanie corocznych czystych dochodów z majątku fundacyjnego: a) w jednej połowie na bezzwrotne zapomogi miesięczne do wysokości 30 zł w złocie dla podupadłych bez własnej winy w swych stosunkach majątkowych, wsparcia godnych, ubogich byłych kupców i przemysłowców wyznania mojżeszowego, obojga płci, we Lwowie, b) w drugiej połowie na pożyczki bezprocentowe dla ubogich rzemieślników, przemysłowców i kupców wyznania mojżeszowego, obojga płci, we Lwowie na pokrycie kosztów urządzenia własnego warsztatu pracy wzgl. przedsiębiorstwa kupieckiego (handlowego) lub przemysłowego, w kwotach jednorazowych do wysokości 1.000 zł w złocie".

Władza pozwana w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia podała tylko, że majątek powyższej Fundacji jako też dochody płynące z tego majątku nie są obracane trwale i wyłącznie na cele dobroczynne — nie wyjaśniając zupełnie tego motywu. Dopiero w odpowiedzi na skargę wyjaśnia władza pozwana bliżej swe stanowisko, mianowicie podnosi, że działalność Fundacji ograniczona do pewnej określonej grupy osób, należących do pewnego zawodu i wyznania, nie ma istotnych cech dobroczynności, ponieważ istotą tejże jest jej powszechność, której brak jest w działalności wymienionej Fundacji. Zapatrywania tego NTA nie uznał za uzasadnione. Ani bowiem z powołanego ani z innego przepisu nie wynika wysunięty w odpowiedzi na skargę wymóg powszechności celów dobroczynnych tak szeroko pojęty, by ograniczenie działalności Fundacji do zakreślonego w powołanym przepisie statutu koła osób stało na przeszkodzie do uznania celów Fundacji za dobroczynne.

Gdy zaś władza pozwana nie kwestionuje, że dochody z Fundacji są obracane trwale i wyłącznie na cele określone w statucie fundacyjnym, należało — o ile chodzi o wymiar daniny majątkowej z części nieruchomości, stanowiącej własność wymienionej Fundacji — uznać za uzasadniony zarzut obrazy art. 4 cz. II p. 1 powołanej ustawy.

Wobec powyższego okazuje się bezprzedmiotowym zarzut wadliwości postępowania, której skarga dopatruje się w tym, że władza nie przeprowadziła wywiadu w Wydziale fundacyjnym Urzędu Wojewódzkiego we Lwowie na okoliczność, że dochody Fundacji są obracane na dobroczynne cele fundacyjne.

O ile natomiast chodzi o wymiar daniny majątkowej od części nieruchomości, stanowiącej własność Lwowskiego Stowarzyszenia Kupców, to uwzględnić należy, że większość celów określonych w ust. II (§ 2) jego statutu, jak popieranie interesów handlu i przemysłu, podtrzymywanie to-

warzyskości, założenie w łonie Stowarzyszenia bezpłatnego biura pośrednictwa przy udzielaniu posad, połączonego z biurem wywiadowczym dla pomocników handlowych itd. — nie ma charakteru celów określonych w cyt. przepisie ustawy, wobec czego jest w tej części zarzut obrazy wyżej wymienionego przepisu nieuzasadniony.

1. W motywach wyroku zajął się NTA bliższym określeniem pojęcia (celu) „dobroczynności". Terminem tym często posługuje się ustawodawstwo podatkowe zarówno nasze jak i zagraniczne, tak w odniesieniu do fundacji, jak do stowarzyszeń i zakładów. W omawianym wyroku NTA nie wszedł w bliższą analizę tego pojęcia, rozprawiając się jedynie z poglądem władzy pozwanej wyrażonym w odpowiedzi na skargę. Zwolnienie przedmiotowe, przyznane art. 4 cz. II p. 1 ustawy o nadzwyczajnej daninie majątkowej z r. 1933 wszystkim majątkom służącym bezpośrednio celom dobroczynnym, zamierzała władza pozwana w drodze interpretacji ścieśniającej ograniczyć, uważając „powszechność" za „essentiale" dobroczynności. Ograniczenie zatem działalności fundacji do pewnej grupy destynatariuszy według zawodu i wyznania wyłącza — zdaniem władzy pozwanej — zasadniczy element dobroczynności.

Zapatrywania tego NTA nie podzielił, stwierdzając, że taka redukcja pojęcia dobroczynności nie znajduje uzasadnienia ani w dotyczącej ustawie, ani w ogóle w obowiązującym ustawodawstwie.

Pojęciem dobroczynności w odniesieniu do stowarzyszeń zajął się już raz NTA w wyroku z 10 czerwca 1932 OPA 230/33 z uwagi na art. 16 u. o. s., który zwalnia od opłaty fundacje, zakłady i zrzeszenia, których zadanie stanowi m. i. działalność dobroczynna. Chodziło o to, czy pomoc udzielana członkom skarżącego Towarzystwa i ich rodzinom z funduszów Towarzystwa, z utrzymywanej przez Towarzystwo kasy pożyczkowej, można uważać za działalność dobroczynną. NTA uznał wówczas, że zasadniczą cechą dobroczynności jest udzielanie pomocy osobom spoza grona stowarzyszenia, podczas gdy wspieranie członków Towarzystwa z funduszów, które powstały także z wkładek otrzymujących wsparcie, ma raczej charakter samopomocy a nie publicznej dobroczynności.

W przeciwieństwie do określenia negatywnego w omawianym przez nas wyroku, spotykamy się tu z próbą pozytywnego określenia „dobroczynności" według kryterium osoby obdarowanego.

W wyroku zaś z 15 grudnia 1938 OPA 2500/39 zajął się NTA pod kątem widzenia przepisu art. 5 p. 8 ustawy o pod. doch. stosunkiem pojęcia celu ogólnej użyteczności do celu dobroczynnego, w odniesieniu do fundacji rodzinnej. W wyroku tym stwierdził NTA, że cel ogólnej użyteczności nie jest nadrzędny w stosunku do innych celów wymienionych w art. 5 p. 8, a w szczególności do celów dobroczynnych. W motywach wyroku spotykamy się z oceną „powszechności" kryterium „dobroczynności" w odniesieniu do fundacji rodzinnych, prawie identyczną jak w cyt. przez nas pod 3 wyroku austr. Trybunału Admin. z r. 1883 (Budw. nr 1926). NTA wyraża pogląd, że dla oceny celu dobroczynnego fundacji istotne znaczenie mają postanowienia statutu fundacyjnego, przy czym okoliczność, że chodzi o fundację rodzinną, z której świadczeń korzystać mogą — przy zachodzących innych warunkach — wyłącznie członkowie oznaczonych rodów, nie uzasadnia jeszcze sama przez się odmówienia jej celom charakteru celów dobroczynnych.

2. Zwolnienia i ulgi przyznane w ustawach fundacjom, zakładom i stowarzyszeniom w interesie publicznym stanowią z punktu widzenia polityki i ustawodawstwa skarbowego „sui generis" przywileje. Zarówno w interesie władz

jak stron interesowanych leży, by określenia, którymi przywileje te operują, były możliwie precyzyjnie sformułowane i nie nastręczały większych trudności interpretacyjnych. Z uwagi na to, że fundacje przeznaczone na cele użyteczności powszechnej wyręczają państwo w różnych dziedzinach administracji, nowoczesne ustawodawstwa podatkowe obdarzają je ulgami i zwolnieniami, jakkolwiek już mniejszymi od tych, jakimi cieszyły się ongiś „piae causae".

Przywileje te wypływające wyłącznie z korzyści otrzymywanych przez Państwo z działalności tych osób prawnych, a tym samym zmniejszenia wydatków Skarbu Państwa na opiekę społeczną, naukę i oświatę, nie stoją już w naszym systemie prawnym w bezpośrednim „przyczynowym" związku z przywilejami, jakie posiadały „piae causae". Z przepisów podatkowych naszego ustawodawstwa z tej dziedziny wymienić należy:

a) Rozp. Prez. z 1934 r. o kosztach sądowych (poz. 837 Dz. Ust.). Według art. 4 instytucje, stowarzyszenia i fundacje zasługujące na uwolnienie ze względu na działalność dobroczynną, społeczną, naukową, oświatową lub samopomocową, uzyskać mogą zwolnienie od opłat na zasadzie decyzji Ministra Sprawiedliwości w porozumieniu z Ministrem Skarbu.

b) Ustawę z 18 lipca 1924 w przedmiocie zmiany niektórych przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (poz. 699 Dz. Ust.). Według art. 4 ust. b) wolne są od podatku spadkowego oraz podatku od darowizn fundacje, zakłady, zrzeszenia lub związki samorządowe co do majątku otrzymanego na cele dobroczynne, nauki lub nauczania. Poza tymi celami Minister Skarbu może przyznać zwolnienie, jeżeli cel, na który majątek jest przeznaczony, ma ważne znaczenie dla dobra ogólnego.

c) Ustawę o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.). Art. 5 p. 8 zwalnia od podatku dochodowego osoby prawne, których dochody są obracane w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, wyznaniowe i dobroczynne.

d) Dekret o podatku od nieruchomości (poz. 14/36 Dz. Ust.). Art. 2 zwalnia od podatku nieruchomości stanowiące własność prawnie uznanych związków i gmin wyznaniowych i ich instytucyj, zakładów opiekuńczych oraz instytucyj naukowych, oświatowych, wyznaniowych i dobroczynnych, jeżeli te nieruchomości lub ich części nie przynoszą dochodu przez wynajęcie lub wydzierżawienie oraz gdy nie są zajęte przez przedsiębiorstwa wymienionych związków i instytucyj.

e) Dekret o podatku od lokali (poz. 505/35 Dz. Ust.). Art. 2 p. 2 zwalnia od podatku lokale, zajmowane przez instytucje naukowe, wyznaniowe, oświatowe i dobroczynne oraz szpitale z wyjątkiem części tych lokali, odnajmowanych lub oddawanych bezpłatnie do użytkowania osobom trzecim.

Ustawodawstwo fundacyjne wszystkich trzech dzielnic, hołdujące systemowi koncesyjnemu, uzależnia przyznanie prawnego istnienia lub zatwierdzenie statutu fundacyjnego od tego, by cel fundacji był powszechnie użyteczny względnie by odpowiadał względom pożytku publicznego. Jakkolwiek przeto już powstanie fundacji autonomicznej musi poprzedzić uznanie jej celu za powszechnie użyteczny, ustawy podatkowe i inne przyznające im ulgi lub zwolnienia nie zadawalniają się tym stwierdzeniem, lecz w sposób enumeracyjny wymieniają te cele, które zasługują ich zdaniem na ulgi i przywileje podatkowe. Wyliczając osobno fundacje naukowe, oświatowe, wyznaniowe, kulturalne, samopomocowe, sanitarne, osobno zaś dobroczynne, wyodrębniają te ostatnie od innych. Selekcja taka nie jest jednak wystarczająca dla władz wymiarowych i osób interesowanych, z uwagi na fluktuację zapatrywań na podmiotowy i przedmiotowy zakres dobroczynności i brak ustawowych kryteriów w tym kierunku.

3. Z próbami zdefiniowania pojęcia dobroczynności z uwagi na potrzeby ustawodawstwa skarbowego spotykamy się nie tylko u nas, lecz i w innych państwach, gdzie pozostawiono rozwiązanie tego problemu w pierwszym rzędzie judykaturze. Z judykatury obcej wymienić należy orzeczenia b. austr. Trybunału Admin., niem. Trybunału Rzeszy (Reichsgericht), pruskiego Sądu Kameralnego (Kammergericht) oraz Wyższego Sądu Admin. (Oberverwaltungsgericht). Z orzecznictwa austr. Trybunału Admin. zwrócić należy zwłaszcza uwagę na wyroki: z 5 maja 1885 (Budw. nr 2540), z 9 czerwca 1888 (Budw. nr 4153), z 10 lipca 1894 (Budw. nr 8021) i z 27 listopada 1883 (Budw. nr 1926). Określeniem pojęcia dobroczynności w odniesieniu do fundacyj zajmował się austr. Trybunał Admin. ze względu na postanowienia ustawy należytościowej, ustawy o opłacie ekwiwalentowej i innych ustaw skarbowych. Trybunał austr. starał się naświetlić pojęcie „dobroczynności" w ustawach podatkowych tak z punktu widzenia przedmiotowego (interes ogółu) jak i podmiotowego (motyw działalności fundatora). Stwierdzając w orzeczeniu z 5 maja 1885, że fundacja przeznaczona na pokrywanie potrzeb kościelnych nie może uchodzić za dobroczynną, Trybunał ten zaznacza przede wszystkim, że przywileje dotyczące zwolnień podatkowych jako postanowienia wyjątkowe muszą być ściśle interpretowane. Za cele dobroczynne wzgl. humanitarne w rozumieniu ustawodawstwa podatkowego oraz w rozumieniu potocznym uznaje Trybunał te fundacje, których zadaniem jest złagodzenie nędzy i niedostatku lub podniesienie stopy życiowej ogółu. Problemu „powszechności" dotyczy orzeczenie z r. 1883 (Budw. nr 1926), w którym Trybunał stwierdza, że ograniczenie koła destynatariuszy (do pewnych rodzin, członków gminy itp.) nie stoi bynajmniej w sprzeczności z pojęciem „użyteczności powszechnej".

4. Zagadnienie zdefiniowania „pojęcia fundacji dobroczynnych" a także zakładów i stowarzyszeń, trudniejsze jeszcze było dla judykatury sądów niemieckich. Ustawodawstwo bowiem tego państwa tak przed jak i powojenne na określenie fundacji dobroczynnych używa promiscue różnych terminów, jak „milde Stiftungen", „wohltätige Stiftungen", „mildtätige", „gemeinnützige Stiftungen".

Zakres pojęcia fundacji miłosiernej (milde Stiftung) jest w określeniu Sądu Kameralnego (orzeczenie z 1 października 1908) jeszcze bardzo ciasne. Pod pojęcie to podciąga Sąd Kameralny jedynie fundacje przeznaczone na udzielanie pomocy osobom tego potrzebującym, w drodze bezzwrotnych zapomóg (unentgeltliche Zuwendungen). Już jednak pruski Wyższy Sąd Admin. zmuszony jest w interesie publicznym do rozszerzenia zakresu pojęcia fundacji miłosiernej. Orzeczenie tego sądu (zb. orz. t. XXXVII) stwierdza, że cel miłosierny mieści w sobie każdy cel dobroczynny w najobszerniejszym znaczeniu. Pod pojęcie bowiem fundacji miłosiernej (milde Stiftung), przyjęte w orzecznictwie Sądu Kameralnego, nie można było podciągnąć całego szeregu fundacji, jak np. przeznaczonych na wybudowanie szkół zdrowotnych, zaopatrzenie szkół w potrzebne pomoce naukowe, fundacji na zwalczanie alkoholizmu i innych, utworzonych celem podźwignięcia ogólnej stopy życiowej szerokich warstw społecznych, jak rzemieślników, robotników itp. W orzeczeniach swoich stanął pruski Wyższy Sąd Admin. na stanowisku, że potrzeba pomocy nie musi uwidaczniać się w nędzy materialnej, lecz przez „milde" lub „wohltätige Stiftungen" należy rozumieć te wszystkie fundacje, których przeznaczeniem jest wykonywanie celów dobroczynnych w najszerszym tego słowa znaczeniu (zob. zb. orz. t. XXXIV, str. 116).

5. Nowsze ustawodawstwo niemieckie, jak ustawa o opodatkowaniu spadków z 20 lipca 1922, o opodatkowaniu osób prawnych (Körperschaftssteuergesetz) z 8 kwietnia 1922, idzie znacznie dalej, bo utożsamia już pojęcie fundacji miłosiernej,

humanitarnej i dobroczynnej z pojęciem fundacji ogólnie pożytecznej (mildtätig oder gemeinnützig).

Wprowadzenie do ustawodawstwa podatkowego niemieckiego określenia „gemeinnützig" w miejsce dotychczasowej terminologii „miłosierny, dobroczynny, humanitarny" uznano za odpowiadające interesowi publicznemu. Przez „gemeinnützige Gesellschaften" rozumie ustawodawstwo te wszystkie stowarzyszenia, które nie służą wyłącznie interesom prywatnym. Przez „gemeinnützige Stiftungen" — wszystkie fundacje zatwierdzone przez państwo, z wyjątkiem fundacji familijnych, których dochody przeznaczone są wyłącznie dla oznaczonej rodziny wzgl. rodów (art. 1 ustawy wykonawczej do niem. kod. cyw. z 20 stycznia 1899).

W państwach Rzeszy niemieckiej były fundacje dobroczynne zwolnione od podatku gruntowego i budynkowego. Poszczególne ustawy podatkowe mówiąc o zwolnieniach podatkowych identyfikują pojęcie fundacji miłosiernych (milde Stiftungen) z pojęciem fundacji ogólnie pożytecznych (gemeinnützige, wohltätige). Ustawy przyznające zwolnienia od podatku przemysłowego mówią o fundacjach dobroczynnych (wohltätige Stiftungen). Wielkie Księstwo Badeńskie, przyznając zwolnienia stowarzyszeniom, stawia na równej linii cele publiczne z celami dobroczynnymi, a to nawet wtenczas, gdy świadczenia ograniczone są do pewnego koła osób (zob. Ryszard Büchner „Stiftungen" — Besteuerung, w Handwörterbuch der Staatswissenschaften, t. VII, Jena 1926).

Na ogół ustawodawstwo niemieckie z uwagi na fundacje familijne (specyficznie tam wyodrębnione), nie przyjęło w ustawach podatkowych subiektywnego kryterium dobroczynności, wypływającego z motywów działania twórcy fundacji. Przy ocenie „pożytku ogólnego" kieruje się ono raczej skutkami aktu fundacyjnego dla społeczeństwa. Przez pożytek ogólny rozumie ono jednak każdy cel, który ma na oku dobro powszechne tj. „a contrario" nie służy wyłącznie interesowi prywatnemu.

6. Ustawodawstwo Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej dotyczące opodatkowania osób prawnych zwalnia od podatku fundacje dobroczynne na równi z fundacjami naukowymi, oświatowymi i religijnymi bez żadnego ograniczenia, jeżeli tylko żadna część dochodu nie idzie na rzecz osób prywatnych.

7. We Włoszech ustawa o opodatkowaniu martwej ręki z 30 grudnia 1923 (Legge Tributaria soulla mano morta) przyznając ulgi w podatku od budynków i zwalniające dochód z tego źródła instytucji przeznaczonych na cele dobroczynne, identyfikuje fundacje dobroczynne z fundacjami przeznaczonymi na cele publiczne.

8. W literaturze naukowej niemieckiej głęboki znawca problemu Behrend, omawiając zagadnienie fundacji dobroczynnych w ustawach podatkowych w monografii pt. „Gibt es im geltenden Recht noch „milde Stiftungen" (Archiv des öffentlichen Rechts, Neue Folge, t. VI, 1924) podnosi, że przy oznaczaniu pojęcia „dobroczynności" poczucie prawne ludu przychyla się do kryterium subiektywnego, odrzucając potrzebę pomocy czy też warunek ubóstwa po stronie obdarowanego, jak również wyniki pozytywne dotyczącej akcji dobroczynnej. Poczucie to nie akceptuje kryterium obiektywnego, dominującego w orzecznictwie pruskiego Sądu Kameralnego i Sądu Rzeszy, kierując się wyłącznie pobudką darczyńcy. Wszystko co jest wypływem szczodrobliwości fundatora odpowiada według kryterium subiektywnego pojęciu fundacji miłosiernej, wzgl. dobroczynnej. Jakkolwiek subiektywne kryterium motywu twórcy fundacji nie zdobyło sobie jeszcze w legislatywie prawa obywatelstwa, istnieją wszędzie tendencje jak najszerszej interpretacji pojęcia „dobra powszechnego" nawet w odniesieniu do wyodrębnionych w Rzeszy niemieckiej w osob-

ny instytut fundacji familijnych (zob. Behrend, Staff). Wymóg „powszechności“ po stronie destynatariuszy został w każdym razie bezwzględnie zarzucony.

9. W świetle powyższych wywodów teza NTA, odrzucająca wymóg powszechności jako „essentiale“ celu dobroczynnego, jest najzupełniej uzasadniona. Motywy wyroku słusznie podnoszą, że nie tylko z przepisu ustawy o nadzwyczajnej daninie majątkowej ale także z żadnej innej obowiązującej normy prawnej wymogu tego skonstruować nie można. Pojęcie fundacji „dobroczynnej“ wzgl. „humanitarnej“ istnieje na obszarze czterech województw południowych tylko w obowiązującym prawie formalnym. Jak zaznaczyłem już w glosie do wyroku NTA z 6 kwietnia 1937 l. rej. 6394/35 (OPA 2404/38), fundacje o ogólnych celach dobroczynnych, nie będących równocześnie celami społeczno-opiekuńczymi w rozumieniu art. 2 ustawy o opiece społecznej (poz. 726/23 Dz. Ust.), należą do właściwości Ministerstwa Spraw Wewnętrznych.

W dziedzinie materialnego prawa fundacyjnego operuje terminem fundacji dobroczynnej pruskie prawo krajowe (tyt. XIX, cz. II, tom II, tyt. XII, cz. II § 239), jednakże bez prawnego określenia tego pojęcia. Wyżej pod 4 wskazaliśmy, jak szeroką interpretację pojęcia fundacji miłosiernej (milde Stiftung) przyjął pruski Wyższy Sąd Admin.

Jak wynika z ustawodawstwa powołanego pod 2, niektóre z naszych ustaw podatkowych w dobrze pojętym interesie ogółu zrywają z enumeracją celów dobroczynnych, zadawalniając się niejako klauzulą generalną, że dotyczący cel jest celem „ogólnej użyteczności“.

10. De lege ferenda należy sobie życzyć, by nasze ustawodawstwo podatkowe zerwało ostatecznie z zarzuconym już gdzie indziej ciasnym poglądem fiskalnym. Przez zapewnienie wolności rozwoju fundacjom przez właściwą władzę zatwierdzonym, a tym samym uznanym za ogólnie pożyteczne, umożliwi się działalność dla dobra ogółu i Państwa. Będzie to odpowiadało nie tylko zapatrywaniom nauki, ale także pozostanie w harmonii z dewizą art. 4 dekalogu ustawy konstytucyjnej, stawiającego „dobro powszechne“ jako hasło działalności wszystkich organów władzy, osób fizycznych i prawnych.

Wilhelm Edmund Rappé

2600.

NADZWYCZAJNA DANINA MAJĄTKOWA[1].

Zwolnienia podmiotowe: Żądanie zwolnienia, oparte na umowie ze Skarbem Państwa.

1. Żądanie zwolnienia od nadzwyczajnej daniny majątkowej na zasadzie umowy dzierżawy, zawartej między Skarbem Państwa a płatnikiem, nie może być przedmiotem skargi do NTA, jako należące do zwyczajnej drogi prawa[2].

---

[1] Por. OPA 1530/36, 1577/36, 2158/38.

[2] Por. OPA 640/34.

2. Przepis art. 4 ustawy o podatku majątkowym (poz. 746/23 Dz. Ust.) o zwolnieniu osób, którym na zasadzie układów międzynarodowych przysługuje prawo do zwolnienia, odnosi się tylko do osób, których zwolnienie wynika z aktów prawa międzynarodowego, ogłoszonych w Dzienniku Ustaw.

Wyrok NTA z 20 stycznia 1939 l. rej. 6878/35 w sprawie firmy „Polskie Kopalnie Skarbowe na Górnym Śląsku Spółka Dzierżawna Sp. Akc. w Katowicach" przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru nadzwyczajnej daniny majątkowej za rok 1935.

Władza pozwana odmówiła skarżącej zwolnienia jej na r. 1935 od nadzwyczajnej daniny majątkowej, powołując się na uzasadnienie analogicznej decyzji, dotyczącej lat ubiegłych, w której władza ta podniosła, że skarżąca w myśl art. 5 kontraktu z 4 września 1922, zawartego przez Rząd Polski ze skarżącą na dzierżawę należących do Państwa Polskiego kopalń węgla, zwolniona jest od wszelkich obecnych i przyszłych podatków od kapitałów, zaś danina majątkowa do tego rodzaju podatków zaliczona być nie może, gdyż nie obciąża majątku, a stanowi jedynie podwyższenie istniejących podatków gruntowego, przemysłowego i od nieruchomości.

Skarga zarzuca, iż skarżąca wolna jest od daniny majątkowej tak na podstawie przepisów ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 746 Dz. Ust. o podatku majątkowym, jak i na zasadzie powołanej w decyzji umowy.

NTA rozważył co następuje:

Rozpoznaniu przez NTA podlegają zarzuty skargi tylko o tyle, o ile opierają się one na ustawodawstwie, dotyczącym podatku majątkowego i daniny majątkowej — o ile natomiast opierają się one na postanowieniach umowy dzierżawy, zawartej między Skarbem Państwa a skarżącą, a więc na umowie o charakterze prywatnoprawnym, która niezdolna była zmienić obowiązującego prawa publicznego, roszczenie skargi, jako w swej istocie mające charakter roszczenia odszkodowawczego z powodu niedotrzymania danego punktu umowy, nie może być przedmiotem rozpatrywania przez NTA, jako należące do zwykłej drogi prawa (art. 6 p. 1 rozp. z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.).

Zarzut obrazy ustawy o podatku majątkowym — skonkretyzowany w odwołaniu jako zarzut obrazy art. 4 tej ustawy — uznał NTA za nietrafny. Przepis art. 4 tej ustawy dotyczy zwolnienia od podatku majątkowego personelu dyplomatycznego, uwierzytelnionego przy Rządzie Polskim, oraz „osób, którym na zasadzie układów międzynarodowych przysługuje prawo do zwolnienia od podatku majątkowego" — pod względem podmiotowym więc odnosi się do osób, których zwolnienie wynika z prawa międzynarodowego, przy czym oczywiście wchodzić mogą w grę tylko te akty prawa międzynarodowego, które zostały ogłoszone w Dzienniku Ustaw i stały się w ten sposób wewnętrzną normą prawną, obowiązującą na

równi z ustawą. Na taką normę skarga się nie powołuje, nie wywodzi więc prawidłowo swego zarzutu w tej mierze, zresztą art. 4 powołanej ustawy nie zawiera całkowitego zwolnienia od podatku majątkowego wymienionych w nim osób, lecz stanowi, że osoby te opłacają ten podatek tylko od nieruchomości, położonych na terenie Państwa, od wierzytelności, zahipotekowanych na takich nieruchomościach i od kapitału zakładowego i obrotowego, służącego do prowadzenia m. i. górnictwa, przedsiębiorstwa przemysłowego albo handlowego na terenie Państwa. Ponieważ danina wymierzona skarżącej dotyczy niespornie jej przedsiębiorstw, więc już z tego względu przepis art. 4 ustawy o podatku majątkowym nie mógłby uzasadniać zwolnienia skarżącej od obowiązku podatkowego. Tym samym odpada już potrzeba rozważania kwestii, czy zwolnienia z ustawy o podatku majątkowym mają, wobec samoistnego uregulowania sprawy zwolnień w ustawie o daninie majątkowej, jakikolwiek wpływ na obowiązek podatkowy w odniesieniu do tej daniny.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2601.

OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

Opłata od uposażeń i wynagrodzeń: Jednorazowe wynagrodzenia.

Jednorazowe wynagrodzenia, choćby umową o pracę nie przewidziane, wchodzą do podstawy wymiaru opłaty na Fundusz Pracy z art. 15 ustawy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 30 marca 1939 l. rej. 6419/37 i 4512/38 w sprawie Kaliskiej Manufaktury Pluszu i Aksamitu Sp. Akc. w Kaliszu przeciw Urzędom Wojewódzkim w Poznaniu i w Łodzi w przedmiocie opłat na Fundusz Pracy.

Przedmiotem sporu jest kwestia, czy podlegają opłatom na Fundusz Pracy, przewidzianym w art. 15 ustawy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust. wynagrodzenia jednorazowe (gratyfikacje). Skarga snuje z przepisu art. 15 wniosek, że opłatom podlegają tylko stałe wynagrodzenia, wynikające z umowy o pracę, natomiast jednorazowe wynagrodzenia, nie wynikające z umowy, lecz polegające na dobrej woli pracodawcy pod ten przepis nie podpadają. Wniosku tego NTA nie mógł uznać za trafny. Art. 15 zawiera w ust. 1 zarówno określenie podmiotów opłaty, jak i jej przedmiotu — stanowiąc mianowicie, że opłacie podlegają „osoby, pobierające uposażenie służbowe, bądź stałe wynagrodzenie za najemną pracę“, reguluje ustawa

zasięg podmiotowy obowiązku podatkowego i ustala kryteria, które decydują o zaliczeniu pewnych osób do grona płatników opłaty na Fundusz Pracy z tego artykułu. Natomiast gdy chodzi o przedmiotowy zakres obowiązku podatkowego, to decydujące w tej mierze znaczenie ma dalsza treść przepisu art. 15, mianowicie ta jego część, która stanowi, iż podstawę wymiaru opłaty stanowi „pobrany całkowity dochód, osiągnięty z tych źródeł". Przedmiotowo więc podlega opłacie nie tylko wynagrodzenie, którego pobieranie kwalifikuje w zasadzie pracownika jako podlegającego obowiązkowi podatkowemu — ale „całkowity dochód" osiągnięty ze stosunku, uzasadniającego pobieranie uposażenia służbowego lub stałego wynagrodzenia za najemną pracę. Przymiot „stałości", wymagany przez ustawę dla uzasadnienia podmiotowego obowiązku podatkowego, odnosi się nie tyle do formy pobierania wynagrodzenia, ile do samego stosunku umowy o pracę i celem ustawodawcy było niewątpliwie ustalenie tego kryterium jako decydującego o stałym charakterze zatrudnienia (zależnej pracy zarobkowej), a nie ograniczenie podstaw wymiaru opłaty, które są w sposób niedwuznaczny i wyraźnie nawiązujący do pojęć ustalonych w ustawie o podatku dochodowym (art. 20) określone w dalszej części ustępu 1 art. 15 słowami „całkowity dochód". Toteż NTA już w wyroku z 30 listopada 1938 l. rej. 5523/37 (OPA 2510) doszedł do wniosku, że zamiarem ustawodawcy było przez określenie jako płatników opłaty na Fundusz Pracy osób pobierających s t a ł e wynagrodzenie za najemną pracę — ustalić koło osób, pociągniętych do tego świadczenia, w ten sposób, by włączyć do niego osoby, pobierające faktycznie przez jakiś przeciąg czasu wynagrodzenie, choćby tylko za czas faktycznie przepracowany z wyłączeniem choroby, nieobecności robotnika, okresów niepogody uniemożliwiającej pracę itp., byle wynagrodzenia te były oparte na stosunku pracy. Innymi słowy, ustawodawca zmierzał w ten sposób do odgraniczenia umów o pracę od umów o dzieło, lub zlecenia, których nie zamierzał uznać za uzasadniające podmiotowy obowiązek podatkowy z art. 15, a które zakwalifikował w pewnych granicach jako uzasadniające obowiązek podatkowy w stosunku do opłaty z art. 17.

Skoro więc kwestia „stałości" wynagrodzenia ma znaczenie istotne tylko w zakresie podmiotowego obowiązku podatkowego, a przedmiotowo opłacie podlega c a ł k o w i t y d o c h ó d podatnika osiągnięty z danego stosunku służbowego lub pracy, to i jednorazowe w y n a g r o d z e n i a, choćby nie przewidziane umową o pracę ani zwyczajem, ale związane z faktem wykonywania pracy i jej rezultatami, stanowią — zgodnie z ustaloną w tej mierze judykaturą NTA w dziedzinie podatku dochodowego od uposażeń — część d o c h o d u pracownika z danego źródła dochodu (zależnej pracy zarobkowej).

NTA tedy oddalił skargi jako nieuzasadnione.

2602.

OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

Opłata od uposażeń i wynagrodzeń: Prowizje za pośrednictwo.

Dochody, uzyskiwane z odpłat za usługi, świadczone w ramach umów o dzieło, zlecenia lub pośrednictwa, nie podlegają obowiązkowi podatkowemu z art. 15 ustawy o Funduszu Pracy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 30 marca 1939 l. rej. 365/38 w sprawie Warszawskiego Towarzystwa Ubezpieczeń Sp. Akc. Oddział w Poznaniu przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Poznaniu w przedmiocie opłat na Fundusz Pracy.

Skarżące Towarzystwo wniosło odwołanie od wymiaru opłat na Fundusz Pracy z art. 15 ustawy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust. twierdząc, iż zawarło ono ze swymi pracownikami obok umów o pracę odrębne umowy o pośrednictwo ubezpieczeniowe i że wobec tego prowizje, wypłacane z tytułu wynagrodzenia za pośrednictwo, nie podlegają opłatom. Władza pozwana nie uwzględniła odwołania powołując się na interpretację art. 15 zawartą w okólniku Prezydium Rady Ministrów z 5 lipca 1933 nr 7053/33, wedle której premie i prowizje podlegają opłacie, o ile wynikają ze stałego stosunku pracy — oraz na fakt, iż skarżące Towarzystwo pozostaje z pracownikami, o których chodzi, w stosunku umowy o pracę.

Na zarzuty skargi, wniesionej na to orzeczenie, rozważył NTA co następuje:

Stanowisko władzy pozwanej pod względem prawnym jest trafne o tyle, iż jak wszelkie inne wynagrodzenia, tak i prowizje, wynikające z umowy o pracę, podlegają opłatom z art. 15. Spór jednak dotyczy innego zagadnienia — mianowicie kwestii faktycznej, czy prowizje, zaliczone przez władze do podstaw wymiaru opłaty z art. 15, pochodzą ze stosunku opierającego się na umowie o pracę, czy też ze stosunku odrębnego, opartego na umowie o pośrednictwo. Umowa o pośrednictwo jest umową odrębną, odmienną od umowy o pracę, uregulowaną osobnymi przepisami (art. 517—522 k. z. i art. 568—580 k. h.) i stosunek pośrednika do zleceniodawcy nie ma cech stosunku służbowego ani stosunku pracy zależnej. Art. 15 ustawy o Funduszu Pracy, regulując podmiotowy obowiązek podatkowy, nawiązuje wyraźnie do postanowień kodeksu zobowiązań o umowie o pracę (art. 441—477) i ustaw specjalnych, regulujących umowę o pracę robotników i pracowników umysłowych. Ani stosunek, wynikający z umowy o dzieło (art. 478 i nast. k. z.), ani z umowy zlecenia (art. 498 i nast.), ani

też wreszcie i pośrednictwa, nie odpowiadają kryteriom z art. 15, w żadnym bowiem z tych stosunków nie zachodzi „pobieranie uposażenia służbowego lub stałego wynagrodzenia za najemną pracę". Dochody więc uzyskiwane z odpłat za usługi, świadczone w ramach umów o dzieło, zlecenia lub pośrednictwa, nie podlegają obowiązkowi podatkowemu z art. 15 ustawy o Funduszu Pracy.

Skoro zaś żaden przepis prawa nie stoi na przeszkodzie istnieniu między tymi samymi osobami dwu odrębnych i niezależnych od siebie stosunków opartych na odrębnych umowach, jednej o pracę, drugiej pośrednictwa — przeto obowiązkiem władzy pozwanej było rozprawić się z zarzutami odwołania po ewentualnym uzupełnieniu postępowania, ustalając okoliczności istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, w szczególności okoliczność faktyczną, czy umowy o pośrednictwo były rzeczywiście odrębne i nie mieściły się w umowach o pracę z danymi pracownikami, wzgl. czy pośrednictwo asekuracyjne należało do obowiązków pracowników, przyjętych w umowie o pracę lub ustalonych w regulujących stosunki pracy w skarżącym Towarzystwie wewnętrznych instrukcjach lub regulaminach, czy też było ono pozostawione do osobnych umów indywidualnych, niezależnych od umowy o pracę.

Z tego powodu uznał NTA postępowanie za dotknięte istotną wadliwością i uchylił zaskarżone orzeczenie.

2603.

OPŁATY STEMPLOWE.

Sprzedaż nieruchomości drogą licytacji — podstawa wymiaru[1].

Podstawę wymiaru opłaty stemplowej w przypadku sprzedaży nieruchomości w drodze przymusowej licytacji wierzycielowi egzekwującemu stanowi osiągnięta przy sprzedaży cena także wówczas, gdy jest ona niższa od wartości szacunkowej, na którą się zgodzili wierzyciel i dłużnik w protokole opisu i oszacowania. (Teza).

Wyrok NTA z 9 lutego 1939 l. rej. 1984/37 w sprawie Szlomy Goldberga przeciw Izbie Skarbowej w Łucku w przedmiocie opłaty stemplowej.

W drodze publicznej, przymusowej licytacji, odbytej 13 maja 1933, skarżący nabył nieruchomość w Łucku przy ul. Sienkiewicza 33 za zaofia-

---

[1] Por. OPA 1579/36, 1580/36.

rowaną na licytacji najwyższą cenę w wysokości 37.000 zł. Opłatę stemplową w kwocie 1628 zł skarżący wpłacił 19 maja 1933. Wyrokiem z 7/21 czerwca 1933 Sąd Okręgowy w Łucku przysądził skarżącemu powyższą nieruchomość.

Urząd Skarbowy w Łucku wymierzył skarżącemu nakazem płatniczym z 10 stycznia 1935 od nabycia na własność nieruchomości z licytacji w dniu 13 maja 1933 za cenę 55.200 zł według protokołu opisu i oszacowania z 29 lipca 1932 — opłatę stemplową na zasadzie art. 52 i 58 u. o. s. wraz z dodatkiem komunalnym, potrącając opłatę już uiszczoną w kwocie 1628 zł.

W odwołaniu od nakazu płatniczego skarżący podniósł zarzut, że podstawę wymiaru opłaty stanowić winna w konkretnym przypadku cena, za którą nabył nieruchomość na licytacji, nie zaś jej wartość ustalona w protokole opisu i oszacowania.

Izba Skarbowa w Łucku orzeczeniem z 17 lutego 1937 odwołania nie uwzględniła, zaznaczając w uzasadnieniu, że opłatę oblicza się w myśl art. 6 u. o. s. od wartości podanej i że odpis protokołu, sporządzonego przez komornika Sądu Grodzkiego w Łucku z 29 lipca 1932, stwierdza dobitnie, że wartość nieruchomości, będącej przedmiotem licytacji, podała w myśl art. 6 u. o. s. dłużniczka, na co zgodził się obecny przy oszacowaniu wierzyciel Goldberg.

Orzeczenie powyższe stanowi przedmiot skargi, wniesionej do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga, powołując się na przepis art. 52 ust. 1 p. 3 u. o. s., który jako przedmiot opłaty wymienia orzeczenia sądowe, na mocy których w toku postępowania egzekucyjnego nieruchomość dłużnika przechodzi na własność wierzyciela, twierdzi, że takim orzeczeniem jest w konkretnym przypadku wyrok adiudykacyjny Sądu Okręgowego w Łucku z 7/21 czerwca 1933, że przeto protokół opisu winien być całkowicie wyłączony jako podstawa wymiaru. Według skargi miarodajną podstawę wymiaru stanowić może jedynie cena sprzedaży, zatwierdzona wyrokiem adiudykacyjnym, która to ocena wyraża wartość rzeczy.

NTA uznał stanowisko skargi za uzasadnione. Władza nie przeczy temu, że formalny przedmiot opłaty stemplowej stanowi w konkretnym przypadku wymieniony wyrok adiudykacyjny. Skoro zaś według art. 6 ust. 1 u. o. s. opłatę stemplową oblicza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, stwierdzonej treścią pisma — oczywiście tego, które stanowi przedmiot opłaty — i skoro wyrok adiudykacyjny stwierdza wyraźnie, że „nabywca Szloma Goldberg zaofiarował na licytacji najwyższą cenę 37.000 zł“ i że w tej cenie została mu nieruchomość przysądzona, skoro zatem wyrok adiudykacyjny stwierdza ponad wszelką wątpliwość cenę, za którą skarżący nabył nieruchomość na licytacji, to w tym stanie rzeczy

nie było dopuszczalne ustalanie wartości rzeczy na podstawie treści innego pisma — w danym wypadku na podstawie protokołu opisu i oszacowania.

Niezależnie od powyższego należy stwierdzić, że miarodajną podstawę wymiaru opłaty przy licytacyjnej sprzedaży stanowi nie wartość ustalona w protokole opisu i oszacowania, lecz cena rzeczywiście osiągnięta za sprzedaną rzecz, jako reprezentująca jej wartość.

Z powyższych powodów NTA uznał zaskarżone orzeczenie za niezgodne z prawem i uchylił je.

2604.

OPŁATY STEMPLOWE.

Postępowanie karne a postępowanie wymiarowe. — Znaczenie inwentarza majątku spółki dla wymiaru opłaty stemplowej od pisma stwierdzającego umowę spółki.

1. Wdrożenie postępowania karnego w sprawie o przestępstwo przewidziane w art. 40 u. o. s. nie nakłada na władzę skarbową obowiązku niewszczynania bądź zawieszenia postępowania wymiarowego.

2. Jeśli kapitał zakładowy został w inwentarzu majątku spółki podany w kwocie wyższej niż w piśmie stwierdzającym umowę spółki, to za podstawę wymiaru opłaty stemplowej od tego pisma władza może wziąć kwotę wyższą.

Wyrok NTA z 9 stycznia 1939 l. rej. 392/37 w sprawie firmy: Młyn Parowy „Żywność“ M. J. Surawicz i S-ka w Ostrowi Mazowieckiej przeciw Izbie Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie opłaty stemplowej.

Aktem not. z 25 października 1933 zawiązali Moszek Josel Surawicz, Josek Prawda, Wolf Jagodnik, Izaak Orlański, Michel Podbielewicz i Chana Podbielewicz spółkę pod firmą: „Żywność, J. M. Surawicz i S-ka“ w celu prowadzenia handlu skupu zboża, przemiału takowego i sprzedaży mąki i przetworów zbożowych. W § 4 aktu określili spólnicy kapitał zakładowy spółki na 3.000 zł, z czego przypada na Surawicza 1.410 zł, Prawdę 510 zł, Orlańskiego 330 zł, M. i Ch. Podbielewiczów po 187,50 zł. Notariusz wymierzył opłatę stemplową według stawki z art. 105 u. o. s., biorąc za podstawę wymiaru sumę 3.000 zł. Nakazem płatniczym z 6 października 1936 wymierzył Urząd Skarbowy w Ostrowi Mazowieckiej dodatkową opłatę, biorąc za podstawę kapitał zakładowy w sumie 60.000 zł. Odwołania

od wymiaru nie uwzględniła Izba Skarbowa w Białymstoku orzeczeniem z 19 listopada 1936. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Ust. 3 art. 41 u. o. s. głosi, że zastosowanie art. 40 u. o. s., według którego podanie świadome stanu faktycznego niezgodnego z rzeczywistością i spowodowanie przez to niepobrania opłaty lub za niski jej wymiar jest przestępstwem, nie uchyla obowiązku uiszczenia opłaty stemplowej, wzgl. części niedopłaconej. Przepis ten ma właściwie charakter deklaratoryjny, ponieważ, gdyby nie istniał, to obowiązek uiszczenia opłaty wzgl. części niedopłaconej wynikałby z ogólnej zasady, że ukaranie za przestępstwo skarbowe nie może stanowić dla przestępcy przywileju w zakresie obowiązku podatkowego w stosunku do innych płatników. Wskutek tego władza skarbowa ma nie tylko prawo, ale i obowiązek wszcząć postępowanie wymiarowe niezależnie od ewentualnego wszczęcia postępowania karnego. Wobec tego okoliczność, że władza powołała w zaskarżonym orzeczeniu również art. 41 u. o. s., nie nakłada na nią bynajmniej obowiązku niewszczynania, czy też zawieszania postępowania wymiarowego, jak to twierdzi skarga.

Oczywista rzecz, że wymiar musi mieć podstawę w przepisach u. o. s. W sprawie niniejszej sporna jest kwestia, co należy uważać za kapitał zakładowy w rozumieniu art. 105 u. o. s., czy mianowicie sumę 3.000 zł, podaną w § 4 aktu not. z 25 października 1933, czy też sumę 60.000 zł, figurującą w inwentarzu firmy: Młyn Gazowy, Żywność, M. J. Surawicz i S-ka, sporządzonym na dzień 20 października 1933. Otóż w myśl art. 9 kod. handl. kupiec winien sporządzić inwentarz majątku ruchomego i nieruchomego. Jeśli by więc uznać za skargą, że kapitał zakładowy firmy wynosił przy jej założeniu 3.000 zł, to taka suma powinnaby figurować w inwentarzu firmy. Tymczasem skarga nie twierdzi, że sporządzony został inwentarz z wykazaniem tej sumy jako kapitału zakładowego, ani nie przeczy, że sporządzony na dzień 20 października 1933 inwentarz dotyczy przedsiębiorstwa skarżącej spółki. Łączność tego inwentarza z przedsiębiorstwem skarżącej spółki jest zresztą tym bardziej bijąca w oczy, że przewidziany w § 8 umowy spółki stosunek udziału w zyskach, tj. 47% dla Surawicza, 17% dla Prawdy, 12,5% dla Jagodnika, 11% dla Orlańskiego i po 6,25% dla M. i Ch. Podbielewiczów, odpowiada ściśle stosunkowi udziału w kapitale zakładowym nie tylko według oznaczenia tego kapitału w § 4 umowy spółki, ale także według oznaczenia w inwentarzu. Z uwagi na to, że § 10 umowy spółki przepisuje, że spółka powinna prowadzić księgi handlowe zgodnie z przepisami prawa i zwyczajami handlowymi, treść tych ksiąg a więc treść inwentarza stanowi pisemne uzupełnienie umowy spółki. Ocenę woli stron, wyrażonej w stypulacjach umo-

wy, w szczególności odnośnie do wysokości kapitału zakładowego, oceniać trzeba nie z jednego postanowienia umowy, ale z uwzględnieniem wszystkich innych postanowień umowy. Skoro zaś skarżąca wykazała w inwentarzu kapitał zakładowy w sumie innej niż w umowie, to treść umowy przedstawia się jako częściowo sama ze sobą sprzeczna. Sprzeczność ta nie stanowi podstawy do zwolnienia pisma od opłaty stemplowej, a treść pisma musi być ustalona z uwzględnieniem woli stron, biorących udział w umowie. Z uwagi zaś na przepis art. 12 k. h. trafnie władza przyjęła, że wola ta była skierowana na ustanowienie kapitału zakładowego w sumie, jaka figuruje w inwentarzu.

Pozostaje tylko do zbadania, czy treść inwentarza daje podstawę do ustalenia kapitału zakładowego na 60.000 zł. Skarga twierdzi mianowicie, że nie ma żadnych danych zezwalających na stwierdzenie, że nieruchomość, która z mocy aktu z 17 maja 1933 stanowiła współwłasność spólników, a mianowicie Surawicza w $\frac{1}{2}$ części, Prawdy w $\frac{1}{4}$ części, Jagodnika w $\frac{1}{8}$ części oraz M. i Ch. Podbielewiczów w częściach po $^{1}/_{16}$, — weszła do spółki. Wbrew jednak twierdzeniu skargi dane te istnieją, a mianowicie w postaci inwentarza, w którym wykazano, że na stan czynny w sumie 60.000 zł składają się młyn, maszyny i drzewo. Kiedy i jaką drogą spólnicy, którzy według twierdzenia skargi są ciągle hipotecznymi współwłaścicielami nieruchomości, wnieśli swoją współwłasność do spółki oraz czy uczynili to odnośnie do całego swojego prawa, czy też tylko odnośnie do użytkowania, to mogłoby mieć wpływ tylko dla zagadnienia, czy stan czynny został podany w inwentarzu według rzeczywistej wartości, nie ma natomiast znaczenia dla oceny spornego zagadnienia, które nie polega na tym, na jakim prawie nieruchomość należy do spółki, lecz na tym, jak wysoki jest kapitał zakładowy spółki. Z inwentarza zaś bynajmniej nie wynika, aby na kapitał zakładowy składała się wartość aportów poszczególnych spólników, a kapitał ten podany jest w sumie 60.000 zł, z oznaczeniem sumy przypadającej na każdego spólnika. Trafnie też władza uznała, że na kapitał zakładowy nie mogą się składać aporty poszczególnych spólników w ich udziałach we współwłasności nieruchomości, służącej im z mocy aktu z 17 maja 1933, ponieważ niezależnie od podniesionego w zaskarżonym orzeczeniu momentu, że spólnik Orlański w ogóle nie był współwłaścicielem, udział Surawicza i Prawdy we współwłasności jest większy niż ich udział w kapitale zakładowym.

Z tych zasad należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

Teza 1 jest w zasadzie trafna. Nasuwa jednak zastrzeżenia, które ujawniłem w trzech ostatnich ustępach glosy OPA 2381/38. Ponieważ powołana glosa wiąże się z O. P., więc należy rozważyć, czy może w zakresie przedmiotu określonego w tezie 1 są między podatkami bezpośrednimi a opłatami stemplowymi różnice, na skutek których owe zastrzeżenia nie mogą się odnosić do opłat stemplowych.

W zakresie opłat stemplowych nie ma przepisu, który byłby odpowiednikiem art. 206 O. P. Ponieważ ten ostatni rozstrzygnął kwestię, o której mowa w powołanej glosie na str. 789 (w związku z wyrokami OPA 220/33 i 2298/38 z jednej strony a opinią prof. Śliwińskiego i wyrokiem OPA 2299/38 z drugiej strony), więc nasuwa się pytanie, czy owa kwestia istnieje nadal co do opłat stemplowych. Jestem zdania, że, jeśli ktoś — przed wejściem w życie art. 206 O. P. — oświadczył się za jedną z dwóch tez, wówczas przeciwstawnych (a uzasadnianych wówczas tylko drogą rozumowania teoretycznego — wobec braku oparcia w tekstach ustawowych), to nie znalazłby podstawy logicznej do twierdzenia, że tezę przezeń obraną można stosować tylko w zakresie podatków bezpośrednich, a nie można do opłat stemplowych i że w tej ostatniej dziedzinie obowiązuje teza przeciwna. Skoro więc prawodawca dokonał wyboru drogą ogłoszenia art. 206 O. P., to wola jego, w tym przepisie ujawniona, jakkolwiek dotyczy expressis verbis tylko podatków bezpośrednich, powinna być urzeczywistniona również w zakresie opłat stemplowych.

Co do tezy 2 punktem wyjścia jest zapatrywanie wypowiedziane w powodach omawianego wyroku, a niewątpliwie trafne, według którego „treść pisma musi być ustalona z uwzględnieniem woli stron, biorących udział w umowie". W związku z tym wyraża NTA dalsze zapatrywanie, że w przypadku konkretnym „wola ta była skierowana na ustanowienie kapitału zakładowego w sumie, jaka figuruje w inwentarzu" tj. 60.000 zł, a nie w sumie 3.000 zł wymienionej w piśmie stwierdzającym umowę spółki. Otóż wola osób zawierających umowę — jak wszelka wola — jest skierowana ku stworzeniu stanu faktycznego, który w chwili powzięcia woli jeszcze nie istnieje. Nasuwa się więc pytanie: jaki stan faktyczny, który strony chcą spowodować przez zawarcie umowy, uprawnia na podstawie obowiązującego prawa do wniosku, że dana umowa jest umową spółki?

Do przypadku konkretnego ma zastosowanie kodeks handlowy francuski z 1808 r. W myśl art. 20 i 18 „spółka firmowa... ma za przedmiot prowadzenie handlu pod jedną firmą spółkową", nadto zaś „umowa spółki podlega przepisom prawa cywilnego... oraz porozumieniu stron". Mają więc zastosowanie art. 1832 i 1833 kodeksu cywilnego francuskiego, w myśl których „spółka jest to umowa, przez którą dwie lub więcej osób zgadzają się złożyć coś do wspólności celem podzielenia się korzyścią, jaka stąd będzie mogła wyniknąć... Każdy spólnik powinien wnieść do spółki albo pieniądze albo inny majątek albo swój przemysł". Podobnie postanawia art. 102 § 2 polskiego k. h., dotyczący spółki jawnej: „Wkład spólnika może polegać na wniesieniu do spółki własności lub innych praw, na dozwoleniu używania rzeczy lub praw albo na wykonywaniu pracy".

Stwierdzam, że zarówno w przepisach prawnych francuskich, które mają zastosowanie do przypadku konkretnego, jako też w tych polskich, które wstąpiły w miejsce tamtych, tj. w dziale IX księgi pierwszej k. h., poświęconym spółce jawnej, nie ma żadnej wzmianki o „kapitale zakładowym". Ponieważ zaś wola, wyrażona oświadczeniami tworzącymi umowę spółki, może być skierowana tylko ku takim skutkom, które prawo prywatne wiąże z umową spółki, więc już stąd wynika, że w przypadku niniejszym wola, dotycząca np. spólnika A, była skierowana ku temu, by A wniósł do spółki pieniądze lub inne rzeczy ruchome lub nieruchomość lub prawo lub pracę, lecz nie mógł być przedmiotem woli „kapitał zakładowy", o którym prawo prywatne (w związku ze spółką firmową) wcale nie wspomina.

Motywacja omawianego wyroku nie zawiera ani jednej dosłownej cytaty z pisma quaestionis. To uniemożliwia dokładne odtworzenie stanu faktycznego na podstawie owej motywacji. W szczególności nie wiadomo, jak należy rozumieć następujący passus w zdaniu drugim powodów wyroku: „W § 4 aktu określili spól-

nicy kapitał zakładowy spółki na 3.000 zł". Nasuwa się pytanie: czy w § 4 aktu znajduje się termin „kapitał zakładowy" lub czy NTA z tekstu, nie zawierającego owego terminu, wysnuł wniosek, że spólnicy określili kapitał zakładowy w kwocie 3.000 zł? Jakkolwiek było, nie ma wątpliwości co do tego, jaką drogą dostał się ów termin bądź do § 4 aktu bądź tylko do omawianego wyroku. Termin ten pochodzi z art. 105 u. o. s., w myśl którego „pisma stwierdzające umowę o zawiązanie spółki,... podlegają opłacie w wysokości 2% od sumy kapitału zakładowego". W dniu sporządzenia pisma quaestionis nie obowiązywał jeszcze tekst, który obecnie następuje w art. 105 u. o. s. bezpośrednio po tekście tylko co przytoczonym i który brzmi: „Za kapitał zakładowy w rozumieniu artykułu niniejszego uważa się wkłady spólników z wyjątkiem polegających na wykonywaniu pracy"; atoli według OPA 2218/38 ten tekst późniejszy zawiera „autorytatywne wyjaśnienie" czyli interpretację autentyczną, wobec czego w wyroku tylko co powołanym został ten tekst późniejszy zastosowany do pisma sporządzonego przed wejściem w życie tego tekstu. Nie mogę więc podzielić zapatrywania, ujętego w motywacji omawianego wyroku w wyrazy następujące: „Trafnie też władza uznała, że na kapitał zakładowy nie mogą się składać aporty poszczególnych spólników"; właśnie bowiem art. 105 u. o. s. postanawia wyraźnie, że na kapitał zakładowy składają się wkłady spólników, a zatem m. i. też wkłady niepieniężne czyli aporty (por. art. 163 k. h.). Ponieważ w myśl art. 105 u. o. s. należy wziąć za podstawę wymiaru „sumę" czyli wartość wkładów, więc kontrahenci — zgodnie z przepisem formalnym, zawartym w art. 6 ust. 2 u. o. s. — podali wartość w tekście umowy spółki. Podali ją w wysokości 3.000 zł. W inwentarzu zaś, „dotyczącym przedsiębiorstwa skarżącej spółki", a sporządzonym na pięć dni przed sporządzeniem umowy spółki, „strona skarżąca" (według motywacji omawianego wyroku) „wykazała kapitał zakładowy w sumie innej niż w umowie", mianowicie w kwocie 60.000 zł. Otóż w inwentarzu — w przeciwieństwie do bilansu — nie wykazuje się całego majątku bądź poszczególnych jego grup sumarycznie, lecz należy wymienić poszczególne składniki majątku (por. OPA 1324/36, 1859/37, 1893/37; dalej art. 58 k. h., w myśl którego „w inwentarzach należy wartość poszczególnych przedmiotów majątkowych oznaczać podług ich wartości rzeczywistej", oraz co do kodeksu handlowego francuskiego orzeczenie, przytoczone w książce Szatensztejna pod tyt. „Kodeks handlowy obowiązujący w b. Królestwie Kongresowym" na str. 47, w uw. 1 do art. 9; wreszcie § 76 i 87 rozp. wyk. do O. P.). Wobec tego jest niejasne, co miał na myśli NTA, enuncjując, że strona skarżąca wykazała w inwentarzu kapitał zakładowy. Przypuśćmy — celem umożliwienia dalszego toku myśli — że te same przedmioty majątkowe, które strony określiły w umowie spółki jako „wkłady" i których wartość podały w tekście umowy spółki w kwocie 3.000 zł, zostały w inwentarzu oszacowane w kwotach, których suma wynosi 60.000 zł.

W związku z ustaleniami i przypuszczeniami, zawartymi w ustępie poprzedzającym, spróbuję wykazać, że zapatrywanie NTA, iż w przypadku niniejszym wola stron „była skierowana na ustanowienie kapitału zakładowego w sumie, jaka figuruje w inwentarzu", nie tylko (co już wykazałem wyżej) nie da się pogodzić z prawem prywatnym, ale też jest sprzeczne z zasadami psychologii.

Psychologia dzieli zjawiska psychiczne na grupy. Jedną z nich są zjawiska woli. Otóż twierdzenie (opinia), że pewien zespół przedmiotów majątkowych jest wart 60.000 zł, nie ma nic wspólnego z wolą, lecz należy do innej grupy zjawisk psychicznych, którą psychologia określa terminem „sądy". Wola — to pragnienie i postanowienie. Sądem zaś „czyli przekonaniem" jest to, „co się inaczej nazywa przeświadczeniem o istnieniu czegoś, wiarą w istnienie czegoś, przyznawaniem cze-

muś rzeczywistości lub odmawianiem czemuś istnienia... To coś, czemu w sądach naszych przyznajemy istnienie albo mu w nich rzeczywistości odmawiamy, nazywa się przedmiotem sądu... Jeśli przekonany jestem, że kot mój siedzi na oknie, wtedy ten stosunek przestrzenny: pozycja mego kota w stosunku do okna jest przedmiotem sądu" (Witwicki, Psychologia, 2 wyd., t. I str. 428). Jeśli twierdzę, że mój kot jest wart 100 zł, to schemat (typ) tego zjawiska psychicznego jest taki sam, jaki byłby, gdybym twierdził, że kot siedzi na oknie lub że jest czarny. W danej chwili może mi być obojętne, czy kot siedzi czy nie siedzi na oknie, a w takim razie w stosunku do kota, który siedzi na oknie, nie mam żadnej woli. Gdyby więc było trafne, co w przypadku niniejszym przyjęły władza skarbowa i NTA (co jednak nie zostało udowodnione i o czym będzie jeszcze mowa niżej): że kwota 60.000 zł, podana w inwentarzu, jest zgodna z przekonaniem stron, to nie byłoby żadnego węzła logicznego między owym przekonaniem (czyli sądem) a tezą, że „treść pisma musi być ustalona z uwzględnieniem woli stron".

Z wywodów dotychczasowych nie wynika jednak, że w przypadku niniejszym władza skarbowa powinna była przejść obojętnie obok rażącej sprzeczności między dwiema ocenami pochodzącymi od tych samych osób. Ta bowiem sprzeczność wzbudza podejrzenie, że strony „w piśmie podlegającym opłacie stemplowej" podały „świadomie stan faktyczny niezgodny z rzeczywistością i przez to" spowodowały „za niski wymiar" opłaty stemplowej, czyli że popełniły przestępstwo przewidziane w art. 40 u. o. s. Atoli podejrzenie samo przez się nigdy nie uprawnia do wniosku, że to, o co podejrzewamy, rzeczywiście zaszło. Podejrzenie zobowiązuje i uprawnia do wdrożenia postępowania karnego oraz postępowania mającego na celu wymierzenie opłaty stemplowej. Do wydania orzeczeń trzeba, aby oskarżyciel publiczny i władza skarbowa udowodnili, że to, o co podejrzewają, zaszło. Nadto należy ustalić za pomocą postępowania dowodowego, ile wynosi suma, która jest niezgodna z kwotą podaną przez strony w piśmie podlegającym opłacie stemplowej, ale zgodna: a) z wartością rzeczywistą i jednocześnie b) z przekonaniem stron; bez ustalenia bowiem tej sumy nie można wymierzyć ani kary ani dodatkowej opłaty stemplowej. Otóż inwentarz sam przez się nie jest w zakresie niniejszym dowodem. Wszak został ułożony i podpisany przez te same osoby, które podpisały umowę spółki. Jeśli podejrzewamy kogoś, że skłamał w umowie spółki, to nie możemy twierdzić a priori, że powiedział prawdę w inwentarzu. Nikt jeszcze nie twierdził, że co do tego samego przedmiotu można skłamać tylko raz jeden; nawet gdyby tak było, to jeszcze trzebaby zbadać, które z dwóch sprzecznych oświadczeń tego samego człowieka jest kłamliwe: pierwsze czy drugie, albo też wystąpić z tezą — którą oczywiście należałoby udowodnić — że w razie takiej sprzeczności jest zawsze kłamliwe oświadczenie pierwsze bądź że zawsze jest kłamliwe oświadczenie drugie. Nie wiadomo więc, czy w przypadku niniejszym jest zgodna z rzeczywistością i z przekonaniem stron akurat kwota 60.000 zł: kwota, która ma obie te cechy, jest może niższa niż 60.000 zł a może wyższa.

Niezgodność między tekstem umowy spółki a inwentarzem nie musi być spowodowana kłamstwem. Znany mi jest przypadek, w którym według brzmienia umowy spółki, sporządzonej w formie aktu notarialnego, nieruchomość została wniesiona do spółki quoad usum, a buchalter, nie orientujący się w subtelnościach prawa, wpisał do inwentarza kwotę taką, jaka wyraża wartość prawa własności. Ten inwentarz został sporządzony błędnie, a zatem należy go odrzucić przy wymiarze podatków bezpośrednich. Byłoby paradoksalne, gdyby inwentarz, któremu odmawia się wartości dowodowej w zakresie podatków bezpośrednich, został uznany za dowód koronny w zakresie opłat stemplowych.

Dochodzę do konkluzji: Nie ulega wątpliwości, że należało wdrożyć postępowanie karne. Co do decyzji o wymierzeniu opłaty stemplowej najrozsądniej było poczekać do ukończenia postępowania karnego — z przyczyn podanych w dwóch ostatnich ustępach glosy OPA 2381/38. Za takim ujęciem przemawia specjalnie w zakresie opłat stemplowych okoliczność, że w tym zakresie władza skarbowa nie rozporządza tak udoskonalonym aparatem dowodowym jak sąd, oraz że możliwa jest przerwa biegu przedawnienia. Jednoczesne prowadzenie dwóch postępowań: sądowego i skarbowego — mimo że skarbowe zostałoby zredukowane do minimum w razie odroczenia do ukończenia postępowania sądowego i oparcia decyzji na gotowych wynikach tamtego postępowania — nie dałoby się pogodzić z rozważanym obecnie przez władze centralne „zmniejszeniem obiegu papierowego". Z tych punktów widzenia wdrożenie postępowania wymiarowego przed ukończeniem postępowania karnego dałoby się uzasadnić tylko „niebezpieczeństwem co do otrzymania zaspokojenia w razie zwłoki". (§ 119 rozp. o post. egz.). Skoro w przypadku niniejszym postępowanie wymiarowe zostało wdrożone niezwłocznie, to — z przyczyn wyżej wyjaśnionych — było niedopuszczalne oparcie wymiaru po prostu na inwentarzu. Należało na podstawie art. 38 ust. ost. u. o. s. wezwać stronę do wyjaśnienia sprzeczności między jej oświadczeniami. (Por. OPA 2620/39). Jakie byłoby dalsze postępowanie, nie mogę wiedzieć, gdyż nie mogę wiedzieć, co odpowiedziałaby strona.

Może spotkam się z zarzutem, że moje rozważania jeszcze nie wyczerpały przedmiotu. Przewidziane bowiem w art. 6 u. o. s. określenie wartości przez podatnika wprawdzie nie jest oświadczeniem woli i wobec tego jest zbędne ze stanowiska prawa prywatnego; jest jednak niezbędne ze stanowiska u. o. s., a kwota podana przez podatnika może być wzięta za podstawę wymiaru. Skoro więc w przypadku niniejszym podatnik podał w inwentarzu wartość w kwocie 60.000 zł, zatem (powie może ktoś) nie ma przeszkody wzięcia tej właśnie kwoty za podstawę wymiaru, chociaż okazało się nietrafnym zapatrywanie NTA, iż „wola stron była skierowana na ustanowienie kapitału zakładowego w sumie, jaka figuruje w inwentarzu". Teza tylko co skonstruowana nadawałaby się do dyskusji tylko w razie uznania za trafną innej tezy zawartej w motywacji omawianego wyroku (jeszcze w niniejszej glosie nie omawianej), według której „treść inwentarza stanowi pisemne u z u p e ł n i e n i e umowy spółki". Jak bowiem wynika z art. 40 u. o. s. ustawa przywiązuje wagę tylko do oświadczeń bądź zawartych w piśmie podlegającym opłacie stemplowej, bądź złożonych „przy udzielaniu wyjaśnień (art. 38 ust. ost.)". Tezę tylko co podaną umotywował NTA powołaniem się na § 10 umowy spółki, który „przepisuje, że spółka powinna prowadzić księgi handlowe zgodnie z przepisami prawa i zwyczajami handlowymi". Otóż skoro § 10 umowy jedynie powołuje się na obowiązujące prawo i obowiązujące zwyczaje, to nie zawiera nic nowego, nie może spowodować żadnych takich skutków prawnych, które nie nastąpiłyby bez niego, jest zbyteczny, a jako taki nie może służyć do interpretacji tekstu umowy. Chyba nie ulega wątpliwości, że stronom, gdy enuncjowały § 10, ani przez myśl nie przeszło, że przez tę enuncjację i dopiero przez nią nadają sporządzonemu poprzednio inwentarzowi charakter oświadczenia o wartości, przewidzianego w art. 6 u. o. s.; w wyroku zaś OPA 2453/38 NTA nie uznał pisma quaestionis za stwierdzające umowę sprzedaży (choć było niesporne, że umowa sprzedaży doszła do skutku), gdyż „w zamiarze" osób, które spowodowały sporządzenie pisma quaestionis, „nie leżało bynajmniej pisemne stwierdzenie zawartej już poprzednio umowy kupna sprzedaży". Albo więc jesteśmy zdania, że księgi handlowe mogą służyć jako dowód należności opłaty stemplowej, i wtedy do użycia księgi handlowej jako środka dowodowego nie potrzebujemy enuncjacji w rodzaju powołanego § 10; albo też odmawiamy księgom dowodności w zakresie

opłat stemplowych, a wtedy dowodność nie może być stworzona przez zbyteczny, nic nie mówiący § 10. Nie ulega wątpliwości, że księgi handlowe są dowodem wówczas, gdy przedmiotem opłaty stemplowej jest czynność prawna, choćby nie stwierdzona pismem (np. wymieniona w art. 75 ust. 4 u. o. s.); wtedy bowiem władza skarbowa może udowodnić sporządzenie czynności prawnej środkami dowodowymi wszelkiego rodzaju, także więc księgami. Jeśli natomiast do należności (powstania przedmiotu) opłaty stemplowej nie wystarcza sporządzenie czynności prawnej, lecz jest nadto potrzebne pisemne stwierdzenie, to pismo stwierdzające czynność prawną może posłużyć do udokumentowania księgi, a nie może na odwrót księga posłużyć do udokumentowania pisma. W tym duchu ustalił wyrok OPA 2037/37, że „dla wymiaru opłaty decydująca jest treść pisma stanowiącego przedmiot opłaty, natomiast nie ma znaczenia stan faktyczny nie stwierdzony treścią pisma, choćby dający się stwierdzić za pomocą bilansu". Wreszcie: pismo pewne tylko wtedy może być uważane za uzupełnienie innego pisma, jeśli w tym innym jest luka (por. OPA 966/35, 1022/35); w naszym zaś przypadku pismo stwierdzające umowę spółki określa wartość, a zatem nie potrzebuje uzupełnienia (może być potrzebne sprostowanie).

Ale nawet gdybyśmy pominęli wszystkie obiekcje ujawnione w ustępie poprzedzającym i uznali inwentarz za „pisemne uzupełnienie umowy spółki", to i wtedy nie doszlibyśmy do wniosku, że wolno bez dalszych dochodzeń wziąć za podstawę wymiaru kwotę wymienioną w inwentarzu. Wtedy bowiem sytuacja byłaby taka, jak gdyby treść pisma „uzupełniającego" mieściła się w tekście pisma uzupełnionego. Wtedy — jak stwierdza NTA — „treść umowy" przedstawiałaby się „jako częściowo sama ze sobą sprzeczna", bo podawałaby wartość w dwóch kwotach: w wysokości 3.000 zł i w wysokości 60.000 zł. Wziąć za podstawę wymiaru 60.000 zł moglibyśmy (bez dochodzeń) tylko wówczas, gdyby istniał przepis, postanawiający, że w razie określenia wartości przez podatnika w dwóch kwotach miarodajna jest wyższa. (Przepis taki byłby odpowiednikiem art. 6 prawa wekslowego, w myśl którego „weksel, w którym sumę wekslową napisano literami i liczbami, w razie różnicy ważny jest na sumę, napisaną literami"). Gdy jednak przepisu takiego nie ma, więc nie pozostaje nic innego jak uczynić, co już wyżej wywnioskowałem: wezwać stronę do wyjaśnienia sprzeczności. NTA celem uniknięcia dochodzeń skonstruował wolę „skierowaną na ustanowienie kapitału zakładowego". Konstrukcja ta zawiodła.

Achilles Rosenkranz

2605.

OPŁATY STEMPLOWE.

Powiększenie kapitału zakładowego spółki.

Oświadczenie w umowie spółki, że kapitał zakładowy może być powiększony, nie uprawnia do wymierzenia opłaty stemplowej od powiększenia kapitału zakładowego, które nie zostało stwierdzone pismem.

Wyrok NTA z 5 maja 1937 l. rej. 4187/35 w sprawie firmy: „Netta", Tartak Parowy w Augustowie przeciw Izbie Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd Skarbowy w Augustowie wymierzył skarżącej firmie nakazem płatniczym z 28 listopada 1934 od powiększenia kapitału zakładowego w dniu 1 stycznia 1929 z kwoty 10.000 zł do kwoty 83.957,40 zł tj. o kwotę 73.957,40 zł, zaś w dniu 1 stycznia 1930 o dalszą kwotę 12.173,41 zł opłatę stemplową według 2% stawki na zasadzie art. 105 u. o. s. wraz z podwyżką. Przy wymiarze oparła się władza na stanie kapitału udziałowego spólników firmy, wykazanym w powyższych datach w księdze inwentarzowej. W odwołaniu od wymiaru firma podniosła zarzut, że wymiar jest nieuzasadniony wobec braku przedmiotu opłaty, gdyż brak pisma, stwierdzającego powiększenie kapitału zakładowego spółki; pisma takiego nie było i być nie mogło, skoro w ogóle nie zaistniał fakt powiększenia kapitału zakładowego.

Izba Skarbowa w Białymstoku, załatwiając odwołanie, orzeczeniem z 6 kwietnia 1935 oznaczyła jako przedmiot opłaty pismo z 28 lutego 1927, na mocy którego została spółka zawiązana, a poza tym sprostowała wymiar w ten sposób, że do kwoty 73.957,40 zł zastosowała 1% stawkę i obniżyła podwyżkę do kwoty 1.000 zł....

NTA rozważył co następuje:

Skarga zwalcza zaskarżoną decyzję z tego przede wszystkim powodu, ponieważ — zdaniem skargi — brak w konkretnym wypadku przedmiotu opłaty, gdyż za taki nie może być uznane pismo z 28 lutego 1927, stwierdzające umową o zawiązanie spółki. To stanowisko skargi NTA uznał za uzasadnione. Pozwana władza, wskazując w zaskarżonej decyzji na umowę z 28 lutego 1927, mocą której spółka została powołana do życia, jako przedmiot opłaty, oparła się na punkcie 11 tejże umowy, który, zdaniem władzy, stwierdza równocześnie umowę o powiększenie kapitału zakładowego. Treść tego punktu umowy ma następujące brzmienie: „Kapitał zakładowy spółki może być w razie potrzeby zwiększony lub zmniejszony za zgodą wszystkich spólników". Otóż żadną miarą nie można przyjąć, że przytoczona treść mieści w sobie zgodne oświadczenia woli spólników, skierowane na powiększenie kapitału zakładowego spółki, i że zaistniała tu umowa o powiększenie kapitału zakładowego. Toteż sama władza trafnie stwierdza w zaskarżonej decyzji, że „spólnicy punktem 11 umowy zastrzegli sobie prawo powiększenia lub zmniejszenia kapitału zakładowego...". Jeśli zaś władza w dalszym ciągu twierdzi, że z prawa tego skorzystali, powiększając w dniu 1 stycznia 1929 kapitał zakładowy z kwoty 10.000 zł do kwoty 83.957,40 zł, a w dniu 1 stycznia 1930 do kwoty 96.130,81 zł, to powiększenie takie uzasadnić mogłoby wymiar opłaty dopiero wówczas, gdyby sporządzono pismo, stwierdzające umowę o powiększenie kapitału zakładowego lub też jedno z pism, o jakich jest mowa w art. 105 ust. 2 u. o. s. Władza atoli nie twierdzi, że takie pismo zostało sporządzone.

Gdy tedy, jak z powyższego wynika, pismo z 28 lutego 1927 nie stwierdza bynajmniej umowy o powiększenie kapitału zakładowego, to brak było podstawy w przepisie art. 105 u. o. s. do wymiaru opłaty stemplowej od tego pisma.

Z powyższych powodów NTA uznał zaskarżone orzeczenie za niezgodne z prawem....

2606.

OPŁATY STEMPLOWE.

Powiększenie kapitału zakładowego spółki jawnej.

W razie zawarcia spółki jawnej na czas nieoznaczony i ścisłego określenia służącego spólnikom prawa wypowiedzenia — powiększenie kapitału zakładowego nie stwierdzone pismem nie podlega opłacie stemplowej.

Wyrok NTA z 9 lutego 1939 l. rej. 1191/37 w sprawie Lejby, Bencjona i Chaima Wysockich przeciw Izbie Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd Skarbowy w Białymstoku wymierzył skarżącym nakazem płatniczym z 28 listopada 1936 od pisma, stwierdzającego umowę o przedłużenie pierwotnego 3-letniego terminu trwania spółki, zawartej aktem not. z 11 stycznia 1924, o kapitale zakładowym 200.000.000 mk, opłatę stemplową według 1% stawki na zasadzie art. 105 u. o. s. od kwoty 187.612,25 zł, jako podstawy wymiaru, potrącając opłatę w kwocie 4.000.000 mk, pobraną od aktu przez notariusza, a przeliczoną na 2 zł 22 gr. W nakazie płatniczym zaznaczono, że na podstawie ksiąg handlowych spółki zostało stwierdzone, iż kapitał zakładowy spółki został powiększony na dzień 1 stycznia 1935 do kwoty 164.302,26 zł, zaś na dzień 1 stycznia 1936 do kwoty 187.612,35 zł.

W odwołaniu płatnicy zwalczali wymiar, dowodząc, że w konkretnym wypadku nie było podstawy do uskutecznienia wymiaru, ponieważ powiększenie kapitału zakładowego spółki nie zostało stwierdzone żadnym pisemnym aktem, jak umowa, protokół ogólnego zebrania spólników lub podanie o wpis umowy lub uchwały walnego zebrania do rejestru. Powiększenie nastąpiło faktycznie w ten sposób, że spólnicy nie podejmowali w całości przypadających im zysków za dany rok operacyjny.

Izba Skarbowa w Białymstoku orzeczeniem z 8 stycznia 1937 odwołania nie uwzględniła....

NTA rozważył co następuje:

Nie jest sporne, że akt not. z 11 stycznia 1924, na mocy którego po-

wołano do życia spółkę firmową „L. Wysocki i Synowie“, ma w § 2 następujące brzmienie: „Termin istnienia spółki stawający określają na lat trzy, licząc od dziesiątego stycznia roku bieżącego do takiegoż dnia i miesiąca r. 1927. Jeżeli na trzy miesiące przed upływem powyższego terminu żaden ze spólników nie zawiadomi pozostałych spólników o chęci swej wystąpienia ze spółki, takowa automatycznie przedłuży się jeszcze na trzy lata i tak dalej z trzechlecia na trzechlecie do czasu zgłoszenia powyższego zawiadomienia“. Nie jest dalej sporne, że kapitał zakładowy spółki oznaczony został w akcie w kwocie 200.000.000 mk. Nie jest wreszcie sporne, że notariusz pobrał tytułem opłaty stemplowej od powyższego aktu kwotę 4.000.000 mk. Władza nie kwestionuje bynajmniej prawidłowości dokonanego przez notariusza wymiaru.

W zaskarżonym orzeczeniu władza uznała, iż „formalnym przedmiotem wymierzonej opłaty stemplowej jest pismo, stwierdzające umowę o przedłużenie pierwotnego 3-letniego terminu trwania spółki, zawarte w § 2 umowy o zawiązanie spółki z 11 stycznia 1924“. Stwierdzić atoli należy, że u. o. s. nie zna takiej sytuacji, by po upływie pewnego czasu, wzgl. wskutek zajścia później, po sporządzeniu pisma, pewnych okoliczności faktycznych, dane pismo, od którego wymierzono i uiszczono należną opłatę, mogło być uznane ponownie na przedmiot opłaty stemplowej. Skoro więc od aktu z 11 stycznia 1924 wymierzono i pobrano należną opłatę stemplową, przeto już z tego powodu uskuteczniony ponowny wymiar opłaty od tego samego pisma przedstawia się jako niedopuszczalny.

Pozwana władza wyszła poza tym z błędnego założenia, że pismo z 11 stycznia 1924 stwierdza umowę o przedłużenie pierwotnego 3-letniego terminu trwania spółki. Otóż pismo z 11 stycznia 1924 stwierdza umowę o zawiązanie spółki, a § 2 tej umowy normuje czas jej trwania. Z osnowy § 2 wynika, że spółka zawarta została w istocie rzeczy na czas bliżej nieokreślony, z tym, że może ona ulec rozwiązaniu w sposób, w tymże paragrafie przewidziany, jednak rozwiązanie spółki nie może nastąpić w żadnym razie przed upływem lat 3. Wobec takiego ujęcia czasu trwania spółki w akcie jej założenia, stało się bezprzedmiotowe przedłużanie jej istnienia w drodze dodatkowych umów spólników. Zresztą władza nie twierdzi, by spólnicy jakąś osobną umowę w tym względzie zawarli.

W tym stanie rzeczy nie było żadnej podstawy do oparcia wymiaru na przepisie art. 105 ust. 4 u. o. s.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

Jeśli od pisma stwierdzającego umowę o zawiązanie spółki jawnej została uiszczona opłata stemplowa w myśl art. 105 u. o. s., to następnie mogą zajść zdarzenia, na skutek których powstanie obowiązek uiszczenia — w związku z tą samą spółką — opłaty stemplowej przewidzianej w art. 105 u. o. s. raz jeszcze lub więcej

razy. Zdarzenia te są dwojakiego rodzaju: Rodzajem pierwszym jest sporządzenie „pisma stwierdzającego umowę o powiększenie kapitału zakładowego“ (art. 105 ust. 1); drugim — sporządzenie „pisma stwierdzającego umowę o przedłużenie pierwotnego terminu trwania spółki“ oraz ustalenie przy tym, że w okresie od zawiązania spółki do sporządzenia pisma w przedmiocie przedłużenia jej czasu trwania nastąpiły powiększenia kapitału zakładowego i że od tych powiększeń bądź wcale nie uiszczono opłat stemplowych bądź uiszczono je tylko w części (art. 105 ust. przedost.). Ponieważ powiększenie kapitału zakładowego, stwierdzone pismem, podlega opłacie stemplowej w myśl art. 105 ust. 1, więc doniosłość praktyczna ustępu przedostatniego tegoż artykułu wiąże się z przypadkami: a) w których powiększenie kapitału zakładowego nie zostało stwierdzone pismem, b) w których wprawdzie nastąpiło pisemne stwierdzenie powiększenia kapitału zakładowego, ale opłaty stemplowej nie uiszczono, a prawo wymierzenia uległo przedawnieniu przed sporządzeniem pisma w przedmiocie przedłużenia czasu trwania spółki (ponieważ umowa o powiększenie kapitału zakładowego zostaje wykonana przez wniesienie wkładów, do których spólnicy zobowiązali się celem powiększenia kapitału, przeto z chwilą wniesienia wkładów przestaje działać przepis art. 34 u. o. s., w myśl którego „przedawnienie nie biegnie w czasie wykonywania umowy“).

Pisma, których treść została podana w ustępie poprzedzającym, tylko wtedy podlegają opłacie stemplowej, jeśli mają cechy formalne, wymienione bądź w art. 1 ust. 2 bądź w art. 105 ust. 2 u. o. s.

W przypadku niniejszym spółka została zawarta na czas nieoznaczony i tylko ustalono, w jakich terminach spólnicy mogą wykonać prawo wypowiedzenia (por. art. 116 k. h.). Pismo „stwierdzające umowę o przedłużenie pierwotnego terminu trwania spółki“ nie zostało sporządzone (takim byłoby np. pismo stwierdzające umowę, którą spólnicy postanowili rozwiązanie spółki z upływem lat 10 od dnia zawarcia tej umowy dodatkowej: przez to bowiem zrzekliby się prawa wypowiedzenia, a termin, nie dłuższy niż trzyletni, z upływem którego mogło nastąpić rozwiązanie spółki, zostałby zmieniony na 10-letni, z upływem którego rozwiązanie nastąpi ipso facto). Władza pozwana nawet nie twierdziła, iżby zostały sporządzone pisma stwierdzające umowę o powiększenie kapitału zakładowego. Wymiar opłaty stemplowej był więc bezpodstawny.

Stany faktyczne sprawy niniejszej oraz sprawy OPA 2605/39 ujawniają lukę w ustawie. Luka ta wystąpi wyraziście, jeśli zważymy, że przepisy k. h. o spółce jawnej nie zawierają dostatecznie silnych bodźców skłaniających do sporządzania pism, które u. o. s. uważa za stwierdzenie umowy o powiększenie kapitału zakładowego: Tylko zawiązanie spółki powinno być (w myśl art. 77) pismem stwierdzone (i to nie pod nieważnością lecz ad probationem). Nie wymaga kodeks handlowy formy pisemnej przy powiększeniu kapitału. Wpis zaś do rejestru handlowego powinien wprawdzie w myśl art. 79 (§ 1 p. 4) obejmować „zmiany danych“ wiążących się z zawiązaniem spółki, ale wśród tych danych (które wymienia art. 79 § 1 w p. 1—3) nie ma „kapitału zakładowego“ w rozumieniu art. 105 u. o. s. czyli wkładów w rozumieniu art. 82, 102 i 104 k. h.; wobec tego wymienione w art. 105 ust. 2 u. o. s. „podanie o wpis umowy do rejestru handlowego“ jest — o ile chodzi o powiększenie kapitału zakładowego — dla opłat stemplowych bezwartościowe[1]. Wreszcie

---

[1] Przy sposobności zauważam, że nie podzielam tezy oficjalnej OPA 2271/38, według której „podanie o wpis do rejestru spółki, nie zawierające istotnych znamion umowy o zawiązanie spółki, nie jest pismem stwierdzającym umowę objętą art. 105 u. o. s.“. Jestem zdania, że przewidziana w art. 105 u. o. s. opłata

w myśl art. 113 k. h. „spółkę uważa się za przedłużoną milcząco na czas nieograniczony, jeżeli mimo istnienia powodów rozwiązania, przewidzianych w umowie, prowadzi nadal swe czynności za zgodą wszystkich spólników".

Powyższy stan prawny, umożliwiający powiększanie kapitału zakładowego bez uiszczania opłat stemplowych, wytwarza wspomnianą wyżej lukę. Stan ten wynikł z zastosowania jednej z podstawowych zasad u. o. s., zasady, według której przedmiotami opłat stemplowych są p i s m a. Że zasada ta nie jest regułą bez wyjątku, wynika już z pierwszego zdania art. 1 u. o. s. wymieniającego kilka c z y n n o ś c i p r a w n y c h, które podlegają opłacie stemplowej — nawet jeśli nie zostały stwierdzone pismem; co do takiej czynności prawnej władza skarbowa, żądając opłaty stemplowej, powinna jedynie udowodnić, że czynność prawna została sporządzona: może to udowodnić wszelkimi środkami dowodowymi, w szczególności księgami handlowymi; w razie pisemnego stwierdzenia takiej czynności prawnej pismo nie jest przedmiotem opłaty stemplowej, lecz jest środkiem dowodowym. Należy więc rozważyć, jakie jest uzasadnienie reguły i jakie jest uzasadnienie wyjątków. Jest ono w obu dziedzinach jednakowe: prawodawca wyszedł z założenia, że przedmiotami opłat stemplowych powinny być stany faktyczne ł a t w o u c h w y t n e, oraz że są łatwo uchwytne pisma i wyjątkowo niektóre czynności prawne, choćby nie stwierdzone pisemnie. Ta metoda występuje jasno w art. 75 u. o. s., dotyczącym obrotu papierów wartościowych: Jeśli w umowie sprzedaży bądź zamiany bądź w umowie komisu kontrahentem jest osoba wykonywająca czynności bankowe jak również gdy „umowę zawarto za pośrednictwem maklera przysięgłego, opłata należy się bez względu na to, czy czynność prawna została stwierdzona pismem czy sporządzona ustnie"; „w innych przypadkach opłacie podlega pismo, stwierdzające czynność prawną". Banki bowiem i maklerzy prowadzą księgi umożliwiające łatwe ustalenie, że doszła do skutku umowa wymieniona w zdaniu poprzedzającym: istnieje daleko posunięta uchwytność mimo braku pisma stwierdzającego zawarcie umowy.

O ile chodzi o spółki jawne, prawodawca — ściśle wziąwszy — odstąpił od reguły, o której mowa, postanawiając w art. 105 (ust. przedost.) u. o. s., że w razie sporządzenia pisma, stwierdzającego umowę o przedłużenie pierwotnego terminu trwania spółki, należy wymierzyć opłaty stemplowe od powiększeń kapitału (o ile to jeszcze nie nastąpiło): choćby w owym piśmie nie było żadnej wzmianki o powiększeniach kapitału zakładowego. Jeśli zważymy, że spółka jawna jest obowiązana prowadzić księgi handlowe, co stwarza łatwą uchwytność, to dojdziemy do wniosku, że nie jest uzasadnione ograniczenie należności opłaty stemplowej od nie stwierdzonych pismem umów o powiększenie kapitału zakładowego do bardzo wyjątkowych przypadków wymienionych w ustępie przedostatnim art. 105 u. o. s. Zdanie pierwsze oraz ust. 2 art. 105 powinny otrzymać brzmienie następujące: Zdanie pierwsze —

---

od „pisma stwierdzającego umowę o zawiązanie spółki" należy się w razie złożenia sądowi rejestrowemu zgłoszenia, zawierającego dane wymienione w art. 79 § 1 p. 1—3 k. h., choćby ono nie wymieniało — bo ustawa nie wymaga — wysokości wkładów; w myśl art. 38 ust. ost. u. o. s. strona jest obowiązana podać wysokość wkładów organowi, powołanemu do wymierzenia opłaty stemplowej. Skoro bowiem ustawa określa jako przedmiot opłaty stemplowej „podanie o wpis umowy do rejestru handlowego", to teza, uzależniająca wymagalność opłaty stemplowej od takiej treści podania, jaka w myśl kodeksu handlowego nie jest potrzebna celem dokonania wpisu, stwarza przedmiot opłaty stemplowej nieznany ustawie. Konstrukcję pokrewną zawiera art. 76 u. o. s.

„Umowa o zawiązanie spółki nie wymienionej w poprzedzających artykułach rozdziału niniejszego lub o powiększenie kapitału zakładowego takiej spółki podlega — choćby nie została stwierdzona pismem — opłacie w wysokości 2% od sumy kapitału zakładowego bądź od sumy, o którą kapitał ten się powiększa". Ustęp drugi — „O ile nie mają zastosowania art. 27 i 28, opłatę należy uiścić w ciągu trzech tygodni od dnia zawarcia umowy, na podstawie wymiaru dokonanego przez urząd skarbowy, któremu w tym celu należy złożyć — w oryginale lub w odpisie — pismo stwierdzające umowę bądź podać pisemnie jej treść istotną". W ustępie przedostatnim należałoby wyrazy: „Pismo stwierdzające umowę" zastąpić wyrazem: „Umowa", a wyraz „wolne" wyrazem „wolna".

Achilles Rosenkranz

2607.

OPŁATY STEMPLOWE.

Podwyższenie kapitału zakładowego spółki jawnej.

1. Pismo podpisane przez obu spólników spółki jawnej, skierowane do spółki, ustalające, że spólnicy „inwestowali w spółce kapitał" w kwocie podanej w owym piśmie, nie stwierdza umowy o powiększenie kapitału zakładowego (o kwotę, o którą kapitał „inwestowany" przewyższa kapitał zakładowy wymieniony w umowie o zawiązanie spółki) i nie podlega opłacie stemplowej w myśl art. 105 u. o. s., jeśli nie zostało przez jednego ze spólników wręczone drugiemu.

2. Zaksięgowanie tylko części kapitału „inwestowanego" na „rachunek kapitału zakładowego" spółki, reszty zaś na inny rachunek, stwarza domniemanie, że tylko część, zaksięgowana na rachunek kapitału zakładowego, stanowi kapitał zakładowy.

Wyrok NTA z 13 lutego 1939 l. rej. 752/37 w sprawie firmy: „Fabryka Drożdży w Tczewie, Zachodnio-Polskie Zjednoczenie Spirytusowe Sp. z ogr. odp. i Spółka" przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Aktem not. z 19 stycznia 1932 firma: Zachodnio-Polskie Zjednoczenie Spirytusowe Sp. z ogr. odp. i firma Zjednoczone Gorzelnie Przemysłowe w Polsce Sp. z ogr. odp. zawiązały spółkę firmową, pod firmą: Fabryka drożdży Zachodnio Polskiego Zjednoczenia Spirytusowego Sp. z ogr. odp. i Spółki, z siedzibą w Warszawie, podając wysokość kapitału zakładowego tej nowoutworzonej spółki na 50.000 zł. Od aktu pobrał notariusz opłatę stemplową z art. 105 u. o. s., według stawki ustalonej art. 2 ustawy z 17 marca 1931 poz. 168 Dz. Ust. w kwocie 500 zł... Aktem not. z 1 kwietnia 1932 spólniczki zmieniły siedzibę spółki firmowej obierając ją w mieście Tczewie, aktem zaś z 30 kwietnia 1932 spólniczki postanowiły, że zawiązana

spółka ma istnieć jako spółka jawna handlowa pod firmą „Fabryka Drożdży w Tczewie, Zachodnio-Polskie Zjednoczenie Spirytusowe Sp. z ogr. odp. i Spółka“. Pismem z 8 lipca 1932, podpisanym przez obie spólniczki, skierowanym do nowoutworzonej spółki, spólniczki ustaliły, że dotychczas inwestowały w spółce kapitał w łącznej kwocie 734.448,29 zł, z której poleciły zaksięgować kwotę 50.000 zł na rachunek kapitału zakładowego spółki, a resztę w kwocie 684.448 zł 29 gr na dobro rachunku przejściowego spólników pod nazwą: „Rachunek spólników przejściowy“....

Nakazem płatniczym z 2 czerwca 1936 Urząd Skarbowy w Tczewie wymierzył od pisma z 8 lipca 1932 opłatę stemplową w kwocie 6.844,50 zł wraz z 10% dodatkiem....

Co się tyczy obowiązku opłaty odnośnie do pisma z 8 lipca 1932, to władza uznała w zaskarżonym orzeczeniu, że stwierdza ono powiększenie kapitału zakładowego spółki o 684.448,29 zł. Skarga twierdzi, że sporne pismo nie należy do pism tego rodzaju, o jakich jest mowa w art. 105 u. o. s. Władza zaś w odpowiedzi na skargę replikuje, że pismo podpada pod przepis art. 105 u. o. s. także z mocy postanowienia ust. 2 art. 1 u. o. s. Trafnie jednak wywodził na rozprawie zastępca skargi, że w myśl tego ostatniego przepisu potrzeba, aby pismo podpisane przez jedną stronę było wręczone stronie drugiej. Jeśli nawet przyjąć koncepcję władzy, że chodzi o umowę o powiększenie kapitału zakładowego spółki, to w każdym razie stronami w tej umowie mogą być 1) Zachodnio-Polskie Zjednoczenie Spirytusowe i 2) Zjednoczone Gorzelnie Przemysłowe w Polsce. Akta jednakowoż nie wykazują, aby strona ad 1), która sporne pismo podpisała, wręczyła je stronie ad 2). Trybunał uznał tedy, że stan sprawy wymaga w tym kierunku uzupełnienia (art. 84 p. 1 rozp. o NTA).

Niezależnie od tego treść pisma nie uzasadnia twierdzenia władzy, że chodzi o powiększenie kapitału zakładowego, które to twierdzenie opiera władza na użytym w piśmie wyrażeniu: „inwestowaliśmy“. Uzasadniając swoje twierdzenie, że nie chodzi o powiększenie kapitału zakładowego, skarżąca powoływała się na dowód z ksiąg handlowych w postaci niekwestionowanego wyciągu z nich. Otóż z wymienionego wyciągu z ksiąg handlowych, jako posiadających określoną ustawowo moc dowodową, wynika domniemanie prawdziwości twierdzenia skarżącej co do charakteru spornej sumy. Już z tego więc powodu okazuje się nietrafne twierdzenie władzy, iż charakter sumy jako kapitału zakładowego jest oczywisty. Określonemu domniemaniu władza może przeciwstawić dowody. Gdy pozwana władza rozstrzygnęła odwołanie, wychodząc z odmiennych założeń, należało uznać, że ze szkodą dla skarżącej naruszyła formy postępowania (art. 84 p. 3 rozp. o NTA).

Z zasad powyższych należało uchylić zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

Ad 1: Gdyby pismo quaestionis zostało sporządzone pod rządem polskiego kodeksu handlowego, to z tezą 1 skojarzyłby się art. 78 § 1 powołanego kodeksu, który głosi: „Zmiana postanowień umowy spółki wymaga zgody wszystkich spólników". A zatem w myśl przytoczonego przepisu powiększenie wkładów (czyli „powiększenie kapitału zakładowego" w rozumieniu art. 105 u. o. s.: por. glosę OPA 2604/39) następuje drogą umowy między spólnikami a nie drogą umowy, w której stroną umawiającą się byłaby spółka (umowa przewidziana w art. 78 § 1 k. h. jest więc „umową o świadczenie na rzecz osoby trzeciej" w rozumieniu art. 92 k. z., mianowicie na rzecz spółki). Ponieważ motywacja wyroku nie podaje, gdzie każda ze spólniczek miała siedzibę w czasie zawarcia umowy, więc nie można ustalić — na podstawie art. 11 prawa prywatnego międzydzielnicowego (poz. 580/26 Dz. Ust.) — czy ma zastosowanie kodeks handlowy francuski jako „prawo obszaru, w którym umowę zawarto" czy „prawo tego obszaru prawnego, w którym obie strony w czasie zawarcia umowy miały miejsce zamieszkania". Zasadę ujawnioną w art. 78 § 1 polskiego k. h. należy uznać za obowiązującą również pod rządem kodeksu handlowego francuskiego, gdyż ona wynika z art. 1861 kod. cyw. franc., który ma zastosowanie również do spółek handlowych (firmowych) na mocy art. 18 kod. handl. franc., mianowicie z przepisu, w myśl którego „spólnik ...nie może... bez... zezwolenia swoich spólników przypuścić trzeciej osoby do spółki". Ta teza jest też uznana w zakresie kodeksu handlowego niemieckiego (§ 105 ust. 2 tego kodeksu, w związku z zapatrywaniem dotyczącym zmiany umowy spółki, wypowiedzianym w dziele „Das Bürgerliche Gesetzbuch erläutert von Reichsgerichtsräten", wyd. 6 z 1928 r., t. II str. 362).

Z powyższego wynika, że jest trafna teza NTA, według której pismo ujawniające powiększenie kapitału zakładowego spółki nie staje się „pismem stwierdzającym umowę" w rozumieniu art. 1 ust. 2 u. o. s. przez to samo, że zostało wręczone spółce. Natomiast nie jest trafne zapatrywanie, iż pismo quaestionis tylko pod tym warunkiem mieści się w ramach art. 1 ust. 2 u. o. s., że zostało przez Zachodnio-Polskie Zjednoczenie Spirytusowe wręczone Zjednoczonym Gorzelniom Przemysłowym. Pomijając już, że wręczenie przez osobę, wymienioną na pierwszym miejscu, wymienionej na drugim miejscu nie może mieć innego znaczenia niż wręczenie przez drugą pierwszej, stwierdzam, że (według motywacji wyroku) pismo quaestionis zostało podpisane przez obie spólniczki oraz że art. 1 ust. 2 u. o. s. wymienia nie tylko pismo „podpisane przez jedną stronę, wręczone stronie drugiej", lecz także „pismo podpisane przez obie strony". A zatem pismo quaestionis stwierdza umowę.

Ad 2: Strony oświadczyły w piśmie quaestionis, że „i n w e s t o w a ł y w spółce kapitał w kwocie 734.448 zł 29 gr". O ile mi wiadomo, wyraz „inwestować" (bądź „inwestycja") nie jest terminem technicznym stosowanym w obowiązujących w Polsce przepisach prywatnoprawnych. Co w mowie potocznej wyraz ten oznacza, możemy — parafrazując art. 8 ustawy o pod. doch. — określić słowami: „utworzenie, powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu". O ile chodzi o przedsiębiorstwo spółki, środki do takiego utworzenia, powiększenia bądź ulepszenia mogą być uzyskane bądź drogą wkładów spólników bądź drogą pożyczek. Z tego wynika, że wyraz „inwestować" nie może sam przez się posłużyć do ustalenia kwalifikacji prywatnoprawnej — do rozstrzygnięcia, czy mamy do czynienia z umową spółki czy z umową pożyczki. Powstaje więc potrzeba tłumaczenia oświadczeń woli (art. 107 i 108 k. z.), w szczególności zbadania, „jaki był wspólny zamiar stron i cel umowy".

NTA oparł się o sposób zaksięgowania. Tą drogą nie ustalił kwalifikacji ostatecznie, lecz tylko wskazał drogę. Z faktu zaksięgowania części „inwestowanego kapitału", wynoszącej 684.448 zł 29 gr, na „rachunku spólników przejściowym", a tylko

reszty w kwocie 50.000 zł na rachunku „kapitału zakładowego spółki“ wysnuł NTA domniemanie, iż pierwsza z tych kwot nie wchodzi w skład kapitału zakładowego.

Zauważam, że to ujęcie nie jest zgodne z OPA 2507/39, gdzie NTA wyraził zapatrywanie, iż „zdanie drugie ust. 1 art. 105 u. o. s. za kapitał zakładowy spółek uznaje wszelkie wkłady spólników z wyjątkiem jedynie wkładów, polegających na wykonaniu pracy“; w związku z tym zaliczył NTA do „kapitału zakładowego“ w rozumieniu art. 105 u. o. s. kwotę, w umowie spółki wyraźnie określoną jako „pożyczka bezprocentowa“ udzielona spółce przez niektórych spólników. (Jestem odmiennego zdania, które uzasadniłem w artykule pt. „Opłata stemplowa od pisma stwierdzającego umowę o zawiązanie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością“ w nrze 4 Przeglądu Prawa Handlowego z 1939 r.).

Zdaniem NTA księgi handlowe „posiadają określoną ustawowo moc dowodową“. Pomijając już, że k. p. c. nie zawiera żadnego przepisu, dotyczącego specjalnie mocy dowodowej ksiąg handlowych, (art. 275 dotyczy tylko sposobu badania ksiąg) i wobec tego moc dowodową ksiąg handlowych normują przepisy ogólne zawarte w art. 250 i 264, oraz nie wdając się w rozważanie, czy i w jakiej mierze art. 80 i 88 O. P. mogą być stosowane w zakresie opłat stemplowych, stwierdzam, że w każdym razie przedmiotem jakiegokolwiek dowodu, także więc dowodu z ksiąg handlowych, mogą być tylko fakty (art. 243 k. p. c.). Wykazałem zaś w glosie OPA 2604/39), że twierdzenie, iż pewna suma należy bądź nie należy do kapitału zakładowego spółki jawnej, nie jest twierdzeniem faktycznym, lecz jest oceną stanu faktycznego ze stanowiska prawnego. Księgowanie zaś na „rachunku spólników przejściowym“ nawet nie zawiera oceny ze stanowiska prawnego, lecz jest faktem czysto buchalteryjnym. Pojęcia i terminy techniczne z zakresu buchalterii o tyle tylko mają znaczenie prawne, o ile zostały przyswojone przez normy prawne (zob. np. art. 21 ustawy o pod. doch. oraz por. OPA 761/34). Art. 105 u. o. s. nic nie mówi o księgowaniu na to czy owo konto, lecz mówi o kapitale zakładowym, podając jego definicję, mianowicie utożsamiając go z sumą wkładów. Art. 105 u. o. s. nie wyjaśnia, co należy uważać za „wkład“, wobec czego definicję wkładu należy ustalić według zasad prawa prywatnego — nigdy według zasad buchalterii. A zatem księgowania wyżej omówione nie mówią nam prawie nic, mogą najwyżej wzbudzić wątpliwość, czy użyty w piśmie quaestionis wyraz „inwestować“ oznacza wniesienie wkładów; nie mogą więc wytworzyć żadnego domniemania, mogą być uważane najwyżej za „początek dowodu na piśmie“ (art XIX § 4 Przep. wprow. k. p. c., poz. 652/30 Dz. Ust.; art. XI § 3 Przep. wprow. k. z., poz. 599/33 Dz. Ust.).

W przypadku niniejszym chodzi o to, czy było zamiarem stron spowodowanie takich skutków, jakie kodeks handlowy wiąże z umową spółki jawnej, czy takich, jakie kodeks cywilny wiąże z umową pożyczki. Księgowania wyżej omówione nie dają odpowiedzi na to pytanie. Do ujawnienia stanu faktycznego mogą posłużyć: wyjaśnienia, których podatnik jest obowiązany udzielić na żądanie władzy skarbowej w myśl art. 38 ust. ost. u. o. s., nadto zaś skutki umowy quaestionis, które faktycznie zaszły zgodnie z wolą stron; nie jest wyłączone, że o skutkach tych można dowiedzieć się z ksiąg handlowych.

Achilles Rosenkranz

2608.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa o zawiązanie spółki: Przyjęcie do przedsiębiorstwa przez osobę, posiadającą koncesję na hurtownię tytoniową, innej osoby, wnoszącej kapitał i pracę. — Podstawa wymiaru opłaty stemplowej od pisma stwierdzającego zawarcie umowy spółki.

1. Umowa, na mocy której osoba, posiadająca koncesję na hurtową sprzedaż wyrobów tytoniowych, przyjmuje do przedsiębiorstwa inną osobę, która wnosi kapitał i pracę, podlega opłacie stemplowej z art. 105 u. o. s. jako umowa o zawiązanie spółki, choćby strony ograniczyły się do oznaczenia tylko udziału w zyskach, nie określając udziału w stratach.

2. Jeśli w umowie spółki zawartej między dwiema osobami podano wartość tylko co do wkładu jednego spólnika oraz — co do każdego spólnika — wysokość udziału w zysku, to organ wymierzający opłatę stemplową jest uprawniony oznaczyć wartość wkładu drugiego spólnika według procentu wyrażającego udział tego spólnika w zysku.

Wyrok NTA z 27 stycznia 1937 l. rej. 7825/34 w sprawie Ryszarda i Jakuba Rodziewiczów przeciw Izbie Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie opłaty stemplowej.

Skarżącym wymierzono nakazem płatniczym opłatę stemplową na zasadzie art. 105 u. o. s. od kwoty 25.000 zł. Według treści nakazu, w dniu 5 grudnia 1933 za nrem rep. not. 1942 „sporządzono umowę, mocą której Rodziewicz przyjął Rubinsa do finansowania hurtowni tytoniowej do kwoty 10.000 zł, strony dzielą się zyskiem w ten sposób, że Rubins bierze 40% zysku, zaś Rodziewicz 60%". Z powyższej umowy — głosi nakaz płatniczy — wynika umowa zawiązania spółki, przy czym Rubins daje 10.000 zł, zaś Rodziewicz koncesję i inne wartości w kwocie 15.000 zł (według stosunku procentowego w zyskach).

W odwołaniu zarzucono, że pismo quaestionis nie jest umową spółki, lecz zawiera: 1) umowę o świadczenie usług, podlegającą opłacie stemplowej z art. 90 u. o. s. od sumy rocznego obrotu gotowizny w kwocie 10.000 zł, stanowiącej zarówno wynagrodzenie za usługi, jak i odsetki od pożyczonej sumy, — oraz 2) oblig na sumę 10.000 zł, podlegający opłacie stemplowej według art. 114 u. o. s.

Odwołania powyższego zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono.

NTA rozważył:

Spór toczy się w płaszczyźnie zagadnienia, czy pismo z 5 marca 1933

podpada, jak utrzymuje skarga, pod przepis art. 90 i 114 u. o. s., jako zawierające stwierdzenie umowy świadczenia usług i oblig, — czy też pod przepis art. 105 u. o. s. jako pismo stwierdzające umowę o zawiązanie spółki, jak przyjęło zaskarżone orzeczenie.

Według skargi przedmiotem zobowiązania, stwierdzonego obligiem, o którym mowa wyżej, jest suma 10.000 zł (wymieniona w § 1 pisma quaestionis). Atoli w art. 114 u. o. s. jest mowa o obligu jako rodzaju pisma, stwierdzającego przyjęcie nowego lub uznanie dawnego długu, — zaś pismo quaestionis stwierdzenia, o jakim mowa w tym przepisie, nie zawiera, w szczególności też nie zawiera postanowienia, iż suma 10.000 zł ma być Jakubowi Rubinsowi zwrócona[1]. Nietrafne tedy jest zapatrywanie skargi, jakoby pismo quaestionis zawierało „oblig na sumę 10.000 zł".

Skarga utrzymuje, iż pismo, o którym mowa, stwierdza umowę o świadczenie usług. To zapatrywanie skargi byłoby niewątpliwie trafne, gdyby Rubins zobowiązał się tylko do prowadzenia hurtowni tytoniowej, a więc tylko do wykonywania pewnej pracy. Taki stan rzeczy nie zachodzi jednak w rozpatrywanej sprawie, jak widoczne z postanowień umowy. Wyłania się kwestia, czy postanowienia umowne, w szczególności wychodzące poza ramy zobowiązania Rubinsa do wykonywania pracy, charakteryzują pismo quaestionis jako stwierdzające umowę o zawiązanie spółki, jak przyjęło zaskarżone orzeczenie.

W piśmie quaestionis Rubins przyjął na siebie oprócz zobowiązania, o którym mowa wyżej (§ 2 umowy), także zobowiązanie dostarczenia kapitału (§ 1, 4). Według § 5 umowy z czystego zysku przedsiębiorstwa Rodziewicz otrzymuje 60%, pozostałe zaś 40% otrzymuje Rubins „za sfinansowanie i prowadzenie hurtowni tytoniowej". Według § 6 umowy, „jeżeli Rubins uzna za potrzebne przyjęcie pracownika umysłowego lub fizycznego do prowadzenia hurtowni, to ma być on przyjęty na koszt przedsiębiorstwa". W myśl § 9 umowy Rodziewicz nie może przekazywać swych prywatnych zobowiązań, długów i podatków, nie wynikających z przedsiębiorstwa sprzedaży wyrobów tytoniowych, na to przedsiębiorstwo.

Strona skarżąca zwalcza uznanie przez pozwaną władzę umowy quaestionis za spółkę tylko z tej przyczyny, że umowa przewiduje jedynie udział w zyskach, a nie w stratach hurtowni, oraz, że ustosunkowanie 40% i 60% z § 5 umowy, dotyczące udziału w zyskach, nie ma nic wspólnego z udziałem w kapitale lub majątku samej hurtowni.

Otóż jest niesporne, że Rodziewicz jest upoważniony do prowadzenia hurtowej sprzedaży wyrobów tytoniowych w Siemiatyczach. Nakaz płatniczy zaliczył to upoważnienie („koncesję") do udziału Rodziewicza w spółce, uznał je za wkład do spółki i strona skarżąca dopuszczalności uważania

---

[1] Por. glosę OPA 2561/39.

powyższego upoważnienia za wkład nie zwalcza. Że Rubins dostarcza kapitału i pracy, wynika z postanowień umowy j. w. Z umowy tej wynika również, iż czystym zyskiem przedsiębiorstwa dzielą się Rodziewicz i Rubins w ten sposób, iż pierwszy otrzymuje 60%, drugi zaś 40%. Zatem umowa zawierała cechy charakterystyczne, właściwe umowie spółki. Skarga zarzuca jednak, że umowa quaestionis nie może być uznana za kontrakt spółki przede wszystkim z tej przyczyny, iż nie przewiduje ona udziału w stratach hurtowni. Atoli okoliczność ta nie posiada istotnego znaczenia w sprawie: nie da się bowiem wykluczyć, iż strony mogły w kalkulacji swojej strat w przedsiębiorstwie nie przewidywać (z uwagi na jego rodzaj, czy na ubezpieczenie od strat itp.). Skarga powołuje się ponadto dla uzasadnienia, iż nie zawarto umowy spółki, na okoliczność, że w umowie nie oznaczono udziału w kapitale lub majątku samej hurtowni. Skoro jednak umowa określa udział w zyskach każdego ze spólników, to władza na tej podstawie miała prawo uznać, w braku odmiennych postanowień w umowie, że wartość udziału Rodziewicza, polegającego na wniesieniu koncesji, odpowiada stosunkowi procentowemu udziału w zyskach, określonemu w umowie. W tym stanie rzeczy Trybunał nie dopatrzył się w skwalifikowaniu przez pozwaną władzę pisma z 5 grudnia 1933, jako stwierczającego umowę o zawiązanie spółki, zarzucanej w skardze obrazy prawa....

2609.

OPŁATY STEMPLOWE.

Poręka przy otwarciu przez spółdzielnię członkowi kredytu[1].

Poręka, udzielona przy otwarciu przez spółdzielnię członkowi kredytu, podpada pod zwolnienie, przewidziane w ust. 2 art. 117 u. o. s. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 25 lutego 1939 l. rej. 1417/37.— Wyrok NTA z 1 marca 1939 l. rej. 1417/37 w sprawie firmy: „Neuenburger Spar- und Darlehnskassenverein“ Spółdzielnia z nieogr. odp. w Nowem przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Od 91 pism, którymi „Neuenburger Spar- und Darlehnskassenverein“, Spółdzielnia z nieogr. odp. w Nowem udzieliła swym członkom kredytu

---

[1] Por. OPA 2610/39.

na rachunku bieżącym w różnych kwotach za poręczeniem osób trzecich, uiszczono znaczkami stemplowymi opłatę w wysokości 1,0% od sumy udzielonego kredytu. Nakazem płatniczym z 15 lipca 1934 wymierzył Urząd Skarbowy w Świeciu Spółdzielni w myśl art. 117 ust. 1 u. o. s. od wspomnianych pism opłatę stemplową od poręczeń. Wniesionego od wymiaru odwołania, w którym Spółdzielnia twierdziła, że poręczenia, zawarte w zakwestionowanych pismach, są w myśl ust. 2 art. 117 u. o. s. wolne od opłaty stemplowej, nie uwzględniła Izba Skarbowa w Grudziądzu orzeczeniem z 11 stycznia 1937, gdyż przewidziane w ust. 2 art. 117 u. o. s. uwolnienie dotyczy jedynie poręki przy pożyczce już udzielonej członkowi Spółdzielni, a nie przy otwarciu mu kredytu do określonej wysokości, co nie jest równoznaczne z udzieleniem pożyczki....

NTA rozważył co następuje:

Poręka przy otwarciu kredytu jest w istocie swej niczym innym jak poręką przy pożyczkach, udzielonych w ramach otwartego kredytu. Poręczyciel przy otwarciu kredytu ręczy za dług wzgl. za długi przyszłe do wysokości oznaczonej z góry, tj. do wysokości udzielonego kredytu. Skoro zaś według § 765 kod. cyw. niem., mającego w danym wypadku zastosowanie, zgodnie zresztą z art. 627 k. z., można poręczyć również za dług przyszły albo za dług warunkowy, a ust. 2 art. 117 u. o. s. stanowiąc, iż wolna jest od opłaty poręka przy pożyczce, udzielonej przez spółdzielnię członkowi, nie czyni różnicy między poręką za dług już istniejący a długiem mogącym powstać w przyszłości, to wychodząc z powyższych założeń kolegium zwiększone NTA uchwałą z 25 lutego 1939 uznało, że poręka przy otwarciu kredytu udzielonego przez spółdzielnię członkowi korzysta również z uwolnienia, o którym mowa w ust. 2 art. 117 u. o. s. Wobec powyższego bez znaczenia jest podniesiona przez władzę pozwaną w odpowiedzi na skargę okoliczność, iż w u. o. s. jest mowa o pismach stwierdzających umowę o pożyczkę w rozdziale dwudziestym pierwszym a o pismach stwierdzających umowę w przedmiocie otwarcia kredytu w rozdziale dwudziestym siódmym i że art. 117 u. o. s. umieszczony jest tylko w rozdziale traktującym o pismach stwierdzających umowę o pożyczkę.

Z tych powodów uchylił NTA zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2610.

OPŁATY STEMPLOWE.

Poręka przy otwarciu przez spółdzielnię członkowi kredytu[1].

Poręka, udzielona przy otwarciu przez spółdzielnię członkowi kredytu nie tylko dla pretensji, pochodzących z udzielonych w ramach otwartego kredytu pożyczek, lecz także dla pretensji pochodzących z innych tytułów, nie podpada pod zwolnienie, przewidziane w ust. 2 art. 117 u. o. s. (Teza).

Wyrok NTA z 20 kwietnia 1939 l. rej. 189/38 w sprawie firmy: „Neuenburger Spar- und Darlehnskassenverein" Spółdzielnia z nieogr. odp. w Nowem przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Podczas kontroli stemplowej, przeprowadzonej w „Neuenburger Spar- und Darlehnskassenverein" Spółdzielnia z nieogr. odp. w Nowem, zakwestionowano 54 pisma (oświadczenia poręki), wystawione w 1935 r. i wystosowane do wspomnianej spółdzielni, którymi wystawcy przyjmują solidarną porękę za wszystkie pretensje, które spółdzielnia z jakiegokolwiek tytułu prawnego na podstawie swych ksiąg handlowych ma wzgl. mieć będzie do wymienionych w tych pismach osób, pozostających z nią w stosunkach kupieckich (anlässlich der Geschäftsverbindung).

Nakazem płatniczym z 31 maja 1937 wymierzył Urząd Skarbowy w Świeciu Spółdzielni w myśl art. 117 ust. 1 u. o. s. od wspomnianych pism opłatę stemplową wraz z 5-krotną podwyżką stemplową.

W odwołaniu, wniesionym od wymiaru, twierdziła Spółdzielnia, że skoro zakwestionowane pisma zawierają poręki, udzielone przy kredytach w rachunku bieżącym a z uznań sald przy zamknięciu konta wynika, że dłużnikowi została pożyczka już udzielona, to zakwestionowane pisma nie podlegają w myśl art. 117 ust. 2 u. o. s. opłacie stemplowej.

Odwołania tego nie uwzględniła Izba Skarbowa w Grudziądzu orzeczeniem z 6 listopada 1937, ponieważ w danym wypadku poręki dotyczą nie tylko pożyczek, udzielonych członkom przez spółdzielnię, lecz wszystkich pretensji, które ze stosunków handlowych między spółdzielnią a jej członkami z jakiegokolwiek tytułu prawnego już wynikły wzgl. w przyszłości wyniknąć mogą. Dalej zaznaczyła Izba, że skoro art. 117 ust. 2 u. o. s. zawiera wyjątek od zasady ogólnej, przepis ten winien być interpretowany ściśle a nie rozszerzająco. Zarazem zniżyła Izba podwyżkę w wysokości 2.675 zł do kwoty 500 zł....

---

[1] Por. OPA 2609/39.

NTA rozważył co następuje:

Przede wszystkim zaznacza NTA, iż nietrafne jest twierdzenie skargi, że władza odmowne swe orzeczenie oparła na tym, że kwestionowane poręki dotyczą również pożyczek, udzielonych przez Spółdzielnię niečzłonkom, oraz na tej okoliczności, że w danym wypadku chodzi nie tylko o pożyczki istniejące w chwili poręczenia, lecz również o pożyczki przyszłe. Władza pozwana bowiem przez użycie w zaskarżonym orzeczeniu słów, że „kwestionowane poręki dotyczą nie tylko pożyczek, udzielonych przez spółdzielnię członkom", miała jedynie na myśli, jak to z dalszego uzasadnienia wynika, że w danym wypadku chodzi o porękę nie tylko pożyczek lecz wszystkich pretensji, które ze stosunków handlowych między skarżącą a jej członkami z jakiegokolwiek tytułu prawnego już wynikły wzgl. wynikną. Władza pozwana zatem wcale nie twierdziła, by w danym wypadku chodziło również o pożyczki udzielone nieczłonkom skarżącej spółdzielni, a zaskarżone orzeczenie nie zawiera żadnej sprzeczności, jeśli twierdzi, że przewidziane w ust. 2 art. 117 u. o. s. zwolnienie nie ma zastosowania, gdyż chodzi o porękę nie tylko dla pożyczek, ale dla wszystkich pretensji skarżącej, które jej z jakiegokolwiekbądź tytułu prawnego przysługują lub przysługiwać będą wobec jej członków, pozostających ze skarżącą w stosunkach kupieckich wzgl. kredytowych. To zapatrywanie prawne władzy uznał NTA za trafne. Wprawdzie, jak to słusznie skarga twierdzi i jak to też Trybunał orzekł w wyroku z 1 marca 1939 l. rej. 1417/37[1], poręka udzielona przy otwarciu przez spółdzielnię członkowi kredytu podpada pod zwolnienie, przewidziane w ust. 2 art. 117 u. o. s., lecz wypowiedziana w tym wyroku zasada prawna nie ma w danym wypadku zastosowania. Z treści zakwestionowanych pism, jedynie miarodajnej w myśl art. 6 ust. 1 u. o. s. dla oceny, czy i jakiej opłacie pismo podlega, wynika bowiem wyraźnie, że poręka nie dotyczy tylko pożyczek, udzielonych członkom, ale również innych pretensji przysługujących skarżącej wobec jej członków. Skoro zaś zwolnienie, przewidziane w ust. 2 art. 117 u. o. s., odnosi się jedynie do poręki pożyczek i również we wspomnianym wyroku l. rej. 1417/37 chodzi tylko o pożyczki, udzielone w ramach otwartego kredytu, zakwestionowane zaś pisma dotyczą poręki nie tylko pożyczek lecz pretensji, które przysługują lub przysługiwać będą skarżącej wobec jej członków z jakiegokolwiekbądź tytułu prawnego, to NTA nie dopatrzył się w zaskarżonym orzeczeniu zarzuconej obrazy art. 117 ust. 2 u. o. s.

Z tych powodów oddalił Trybunał skargę jako nieuzasadnioną.

---

[1] OPA 2609/39.

2611.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Testament nieważny.

1. W braku orzeczenia sądowego, uznającego testament za nieważny, władza skarbowa, o ile chodzi o wymiar podatku spadkowego od zapisu, jest obowiązana rozpatrzyć samodzielnie twierdzenie strony, iż testament jest nieważny.

2. Okoliczność, że przedmiot zapisany testamentem nieważnym został wydany osobie wskazanej w testamencie, nie uzasadnia sama przez się wymiaru podatku spadkowego.

Wyrok NTA z 10 listopada 1938 l. rej. 945/36 w sprawie Jakuba Kahanego przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie podatku spadkowego.

Według odpisu testamentu z daty Łódź 2 lipca 1935 dr J. Kahane zapisał bratu swemu, Jakubowi, sumę należną z Kasy Ubezpieczeniowej Izby Lekarskiej tytułem ubezpieczenia na wypadek śmierci oraz cały pozostały swój majątek. Testator zmarł 2 lipca 1935. Od majątku pozostałego po nim wymierzono Jakubowi Kahane podatek spadkowy, przyjmując, że na niego przechodzi spadek z mocy testamentu w całości. W odwołaniu zarzucono, że znajdujący się w aktach władzy w odpisie „testament" jest nieważny, gdyż tylko podpis na nim uczyniony jest ręką spadkodawcy, natomiast tekst i data wypisane są przez inną osobę. Odwołanie powołało się w tym kierunku na świadków i ew. ekspertyzę. W odwołaniu zaznaczono, że zmarły Juliusz Kahane pozostawił rodziców, dziedziców koniecznych z mocy art. 315 k. c., który to przepis zezwala w wypadku istnienia dziedziców, mających prawo do zachowku, na szczodrobliwość tylko odnośnie do połowy majątku spadkowego. Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono odwołania, gdyż wymiaru podatku spadkowego dokonano zgodnie z przedłożonym przez odwołującego się testamentem z 30 czerwca 1935, mocą którego Jakub Kahane nabył na własność majątek spadkowy. Ponieważ zaś testament ten dotąd nie został nawet zakwestionowany przez innych ew. spadkobierców, ani też nie przedłożono układu formalnego między wszystkimi spadkobiercami odnośnie do podziału majątku lub też decyzji prawomocnej sądu, obalającej całkowicie lub zmieniającej testament, przeto żądanie dokonania wymiaru według ustawowego a nie testamentowego spadkobrania, nie zasługuje na uwzględnienie, zwłaszcza że według oświadczenia podatnika w podaniu z 6 listopada 1935 i zaświad-

czenia Izby Lekarskiej z 10 stycznia 1936 pozostałe w spadku sumy pieniężne w P. K. O. i w łódzkiej Izbie Lekarskiej zostały podatnikowi osobiście wypłacone.

NTA rozważył:

Według art. 1 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn opodatkowaniu w myśl tych przepisów podlega nabycie majątku w drodze spadku, legatu lub darowizny. Prawo do wymierzenia podatku istnieje zatem tylko wówczas, gdy nabyto majątek w drodze wskazanej w powołanym przepisie prawa.

W rozpatrywanej sprawie władza wymiarowa była w posiadaniu odpisu rozporządzenia ostatniej woli dra Kahanego, z adnotacją sporządzającego odpis notariusza, że w oryginale poprawek, skrobań, zakreślonych i dopisanych słów „i w ogóle nic szczególnego" nie zauważył. Atoli w odwołaniu skarżący zarzucił, iż testament, z którego władza wymiarowa wywiodła obowiązek podatkowy po jego stronie, jako nabywcy majątku w drodze legatu, jest z mocy art. 970 k. c. nieważny. Do odwołania dołączono w oryginale rozporządzenie ostatniej woli, wspomniane wyżej. Już sam rzut oka na dołączone do odwołania pismo zdaje się wskazywać na to, że tekst rozporządzenia i podpis dra Kahanego nie są zdziałane tą samą ręką, że zatem rozporządzenie to nie jest napisane w całości ręką dra Kahanego. Na powyższym piśmie potwierdził dr A. Tomaszewski, prezes Izby Lekarskiej łódzkiej, tożsamość podpisu dra Kahanego, nie zaś, iż pismo to zostało napisane i podpisane przez dra Kahanego. Poza tym podatnik powołał się w odwołaniu, celem dowiedzenia, że tylko podpis na dokumencie był uczyniony ręką dra Kahanego, zaś tekst i data (u góry pisma) przez inną osobę, na ew. zeznanie dra Samuela Akselrada i dra Antoniego Tomaszewskiego i wnosił o ew. przeprowadzenie ekspertyzy.

Testament jest to akt uroczysty; przy testamencie własnoręcznym uroczystość polega na piśmie, które powinno być w całości zdziałane ręką testatora. Jeżeli testament nie został sporządzony w formie prawnej, — własnoręczny w formie przepisanej art. 970 k. c. — nie jest on ważny, nie ma żadnej wartości, on nie istnieje. Jednakże przyznaje jurysprudencja, że art. 1340 k. c., który dozwala spadkobiercom potwierdzić przez akt dobrowolny darowiznę, nieważną pod względem formy, stosuje się również do testamentów (Planiol, O darowiznach i testamentach, § 181).

Tak tedy testament własnoręczny, nie odpowiadający formie, przewidzianej w art. 970 k. c., nie jest ważny, poza wspomnianym wyjątkiem, wywodzonym z art. 1340 k. c. Zapisem jest rozporządzenie, jakie testator czyni w testamencie co do swego majątku. Jeśli testament jest nieważny według art. 970 k. c., to nie ma też ważnie ustanowionego zapisu. Choćby więc na podstawie takiego testamentu nabyto majątek, nie będzie to nabycie majątku w drodze legatu, a zatem nie będzie też przedmiotu opo-

datkowania z art. 1 Przep. o op. sp. i dar. (poza wyjątkiem, wspomnianym wyżej).

W rozpatrywanej sprawie zarzuty odwołania kwestionowały istnienie ważnego testamentu, a zatem i istnienie zapisu. Celem dowiedzenia, że testament nie odpowiada wymogom art. 970 k. c., odwołanie zaofiarowało dowód z przesłuchania dra Akselrada i dra Tomaszewskiego (i wnosiło o ew. przeprowadzenie ekspertyzy). Skoro więc szło tu o dowód na okoliczności istotne w sprawie, to zasadnie skarga dopatruje się wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą strony skarżącej, w nieprzeprowadzeniu przez pozwaną władzę zaofiarowanego w odwołaniu dowodu ze świadków.

Według art. 1340 k. c. potwierdzenie lub przyjęcie za dobre (la confirmation ou ratification) albo wykonanie dobrowolne darowizny przez dziedziców lub następców darującego po jego zejściu pociąga za sobą zrzeczenie się z ich strony zarzutów bądź co do wad formy, bądź co do wszelkiej innej ekscepcji. Otóż za potwierdzenie czy ratyfikację z art. 1340 nie może być uważana okoliczność, na którą się powołuje zaskarżone orzeczenie, uzasadniając wymiar podatku skarżącemu, a mianowicie, że „testament dotąd nie został nawet zakwestionowany przez innych ew. spadkobierców".

Samo bierne zachowanie się spadkobierców, ich milczenie, nie wypełnia jeszcze pojęcia „potwierdzenia lub przyjęcia za dobre" (la confirmation ou ratification). Zresztą, jak trafnie podnosi skarga, z powołaniem się na zeznanie majątku spadkowego, wymieniające spadkobierców, dziedzice nie mają potrzeby kwestionowania testamentu w wypadku, gdy obdarowany tym testamentem, na niego się nie powołuje, jako na źródło swego prawa, gdy ich prawa uznaje. Zaskarżone orzeczenie powołuje się jeszcze na okoliczność, że „pozostałe w spadku sumy pieniężne w P. K. O. i w Izbie Lekarskiej" zostały podatnikowi „osobiście wypłacone". Że okoliczność ta sama przez się nie posiada w sprawie istotnego znaczenia, wynika już z poprzednich wywodów.

Natomiast nie przyznał Trybunał trafności zarzutowi skargi, iż „nieważność rzekomego testamentu wynika jeszcze stąd, że nie został on w trybie art. 1007 i 1008 k. c. otworzony, opisany i złożony na skład przez Prezesa Sądu Okręgowego, co jest warunkiem wprowadzenia w wykonanie testamentu i wprowadzenia spadkobiercy testamentowego w posiadanie spadku". Formalności bowiem z art. 1007 nie mają żadnej sankcji i brak podstaw, które by uzasadniały zapatrywanie skargi, iż z nieuczynienia zadość tym formalnościom wynika nieważność testamentu.

O ile zaś chodzi o art. 1008 k. c., to dotyczy on tylko przypadku artykułu 1006 k. c., a więc może mieć zastosowanie tylko wówczas „gdy z chwilą śmierci testatora nie ma dziedziców, dla których prawo zacho-

wuje część majątku", — ten zaś stan faktyczny w rozpatrywanej sprawie według odwołania (ustęp ostatni) nie zachodzi, gdyż dr Kahane pozostawił rodziców.

Gdy pozwana władza rozstrzygnęła odwołanie, wychodząc z założeń błędnych w świetle przytoczonych powyżej wywodów i gdy nie przeprowadziła dowodu ze świadków, zaofiarowanego w odwołaniu, należało uznać jej postępowanie w tym kierunku za wadliwe....

2612.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Użytkowanie jako przedmiot nabycia w drodze spadku.

W wypadku, gdy przedmiotem nabycia w drodze spadku na zasadzie kod. Nap. jest prawo użytkowania, zrzeczenie się spadku nie stoi na przeszkodzie uznaniu przez władzę, iż zachodzi nabycie majątku w drodze spadku (art. 1 Przep. o op. sp. i dar., poz. 391/23 Dz. Ust.), jeżeli podatnik korzystał z prawa użytkowania przed zrzeczeniem się spadku. (Teza).

Wyrok NTA z 31 grudnia 1937 l. rej. 5006/35 w sprawie Anny Glinczyny przeciw Izbie Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie podatku spadkowego.

Decyzją o wymiarze podatku spadkowego po Antonim Glince, zmarłym 25 grudnia 1933, wymierzono skarżącej podatek spadkowy w wysokości (z 10% dod.) 1.904,10 zł. W odwołaniu skarżąca zarzuciła, iż przy zeznaniu o podatku spadkowym złożyła akt prywatny o zrzeczeniu się przypadającego na nią spadku w formie dożywocia, co nie zostało uwzględnione przez władzę wymiarową; skarżąca „obecnie ponawia swe zrzeczenie", załącza protokół zrzeczenia się w Sądzie Okręgowym w Łomży i wnosi o umorzenie nałożonego na nią podatku spadkowego. Zaskarżonym orzeczeniem pozwana władza nie uwzględniła odwołania przeciw wymiarowi podatku od skapitalizowanej wartości dożywotniego użytkowania 1/3 części majątku spadkowego, albowiem wymiar ten nastąpił zgodnie z art. 5 Przep. o op. sp. i dar. (poz. 391/23 Dz. Ust.). Orzeczenie stanęło na stanowisku, że okoliczność, iż pełnomocnik odwołującej się złożył na piśmie w Sekretariacie Wydziału Cywilnego Sądu Okręgowego w Łomży 7 maja 1935 oświadczenie, iż jego mocodawczyni na zasadzie

art. 784 k. c. zrzeka się przysługującego jej z mocy ustawy prawa dożywotniego użytkowania 1/3 części majątku spadkowego, nie może być wzięta pod uwagę, albowiem dla dokonania wymiaru podatku od dożywocia miarodajny jest w myśl art. 3 Przep. stan w dniu otwarcia się spadku, które nastąpiło 25 grudnia 1933. Współczynnik arytmetyczny 8,5 — głosi dalej orzeczenie — przewidziany w art. 5 p. e) Przep. według wieku (konkretnie rekurentki, liczącej w chwili śmierci spadkodawcy 63 lata), jest ustaloną z góry normą dla obliczenia wartości świadczeń periodycznych i nie może być zmieniony z tej przyczyny, iż odwołująca się, po upływie roku i przeszło 4 miesięcy od dnia śmierci spadkodawcy, zrzekła się prawa użytkowania, a zatem, iż zobowiązanie do tych świadczeń ustało wcześniej, niż wynika z cyfry mnożnika rocznej wartości tych świadczeń. Jeżeli odwołująca chciała się zrzec przysługującego jej prawa dożywotniego użytkowania, winna była uczynić to już po śmierci męża, gdy zaś tylko pewien czas z tego użytkowania korzystała, winna uiścić cały wymierzony jej od wartości użytkowania podatek.

Skarga zarzuca, że skoro w myśl art. 785 k. c. zrzekający się spadku poczytuje się jakby nigdy nie był spadkobiercą, skoro dalej w rozpatrywanej sprawie nastąpiło zrzeczenie się spadku w trybie przez prawo przewidzianym i w myśl art. 786 k. c. udział Glinczyny przypadł innym spadkobiercom — to władza bezzasadnie powołuje się na art. 1, 3 i 5 Przep. o op. sp. i dar. i okoliczność, że Glinczyna nie dokonała zrzeczenia się spadku bezzwłocznie, jest bez znaczenia wobec wyraźnego przepisu art. 785 k. c.

NTA rozważył co następuje:

Jak wynika z treści nakazu płatniczego, niezwalczanego w tym kierunku przez stronę, z mocy prawa przysługuje skarżącej, jako żonie spadkodawcy, użytkowanie dożywotnie w 1/3 części całości majątku spadkowego.

W postępowaniu odwoławczym skarżąca złożyła świadectwo Sądu Okręgowego w Łomży, wydane na dowód, że w dniu 7 maja 1935 adwokat Lachowicz, działający w imieniu Anny Glinka na mocy pełnomocnictwa, złożył w Sekretariacie Wydziału Cywilnego Sądu Okręgowego w Łomży na piśmie oświadczenie, iż „na zasadzie art. 784 k. c. zrzeka się spadku, pozostałego po mężu mocodawczyni Antonim Glince, zmarłym 25 grudnia 1933".

Według art. 1 Przep. o op. sp. i dar., opodatkowaniu w myśl tych przepisów podlega n a b y c i e majątku w drodze spadku, legatu lub darowizny. Według art. 785 kod. Nap. zrzekający się spadku poczytuje się jakby nigdy nie był spadkobiercą. Czyli jego powołanie do spadku jest unieważnione ze skutkiem wstecznym, jest tak, jakby zmarł przed otwarciem spadku. Według art. 789 kod. Nap. możność zrzeczenia się spadku

przedawnia się z upływem czasu, wymaganego do najdłuższego przedawnienia praw nieruchomych. Termin ten jest 30-letni (art. 2262 kod. Nap.). Przyjąć tedy należy, że przy zrzeczeniu się spadku, choćby nawet dokonanym po upływie dłuższego okresu czasu od dnia otwarcia się tegoż (a przed upływem lat 30), nie może być wymierzony podatek spadkowy osobie, która zrzeka się spadku. Zatem osobie, która złożyła (jak w rozpatrywanej sprawie) oświadczenie z art. 784 kod. Nap. — i to oczywiście takiej, która uprzednio spadku nie przyjęła, gdyż przyjęcie spadku wywołuje ten jemu właściwy skutek, iż powoduje utratę możności zrzeczenia się spadku.

W myśl art. 778 przyjęcie spadku może być wyraźne lub milczące. Milczące przyjęcie spadku zachodzi, gdy spadkobierca spełnia czyn, który stanowczo domniemywać się każe jego zamiaru przyjęcia spadku, a który spełnić miałby prawo tylko w charakterze spadkobiercy. Czyny zarządu i użytkowania przez spadkobiercę stanowią w zasadzie milczące przyjęcie spadku (Cass. reg. 1 grudnia 1925, D. H. 1926, 3; Cass. civ. 31 października 1922. P. i S. 1923 l. 124). W wypadku zatem, w którym małżonkowi, pozostałemu przy życiu, służy część spadku, jemu przypadła, do użytkowania dożywotniego, przyjąć należy, że korzystanie przez małżonka z tego użytkowania stanowi milczące przyjęcie spadku (art. 778 kod. Nap.).

W rozpatrywanej sprawie zaskarżone orzeczenie stanęło na stanowisku, że skarżąca korzystała z prawa dożywotniego użytkowania i że wobec tego winna uiścić podatek spadkowy. Skarga temu ustaleniu, iż podatniczka korzystała z prawa użytkowania, nie przeczy, a stanowisku pozwanej władzy przeciwstawia jedynie fakt złożenia przez stronę skarżącą, po upływie przeszło roku od dnia otwarcia się spadku, oświadczenia o zrzeczeniu się spadku z 7 maja 1935. Samo to oświadczenie nie jest atoli zdolne unicestwić skutku prawnego korzystania ze spadku, na które się zaskarżone orzeczenie powołało. Zaś owo korzystanie ze spadku uzasadniało, w myśl poprzednich wywodów, niewysnucie przez pozwaną władzę z wspomnianego oświadczenia z 7 maja 1935 konsekwencji, których zastosowania domagało się odwołanie. Jeśli tedy pozwana władza nie uwzględniła odwołania od wymiaru podatku spadkowego od nabycia użytkowania, to NTA nie dopatrzył się w tym zarzucanej w skardze obrazy art. 1, 3 i 5 Przep. o op. sp. i dar. i z tej przyczyny oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2613.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Uznanie długu w rozporządzeniu ostatniej woli[1]. — Dowód ze świadków (b. zab. austr.).

1. Oświadczenie w rozporządzeniu ostatniej woli, że spadkodawca jest obowiązany wobec kogoś do określonego świadczenia, uważa się — w razie nieudowodnienia, że dane zobowiązanie powstało — za zapis.

2. Istnienie długów spadkowych nie może być dowodzone świadkami.

Wyrok NTA z 20 marca 1936 l. rej. 6510/33 w sprawie dra Zygmunta Marienberga przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie podatku spadkowego.

Decyzją z 30 listopada 1926 Urząd opłat stemplowych we Lwowie wymierzył skarżącemu od legatu, zdziałanego na jego rzecz przez Juliusza Katza w kwocie 2.200 dol. am., przeliczonej na 11.396 zł, podatek spadkowy w kwocie 2.849 zł. W rozporządzeniu ostatniej woli z daty Lwów 11 kwietnia 1925, na którym oparła się władza wymiarowa, oświadczył wspomniany Juliusz Katz, iż jest dłużny skarżącemu z tytułu pożyczki, zaciągniętej od niego w sierpniu 1924, kwotę 2.200 dol. am. i uznając należność tegoż długu, nałożył obowiązek jego zapłaty wraz z ustawowymi odsetkami na uniwersalną spadkobierczynię. W odwołaniu od wymiaru skarżący zaprzeczył, jakoby Juliusz Katz, który był jego szwagrem, zdziałał na jego rzecz legat, i twierdził, że odnośna wzmianka w testamencie jest tylko uznaniem długu. Dług ten powstał w ten sposób, że w związku z zamążpójściem córki Katza, a swej siostrzenicy, wydał on w lecie 1924 na jej zamążpójście wobec trudnej sytuacji materialnej ojca kwotę przeszło 2.000 dol. am. W dniu 1 marca 1932 wpłynęło do Urzędu opłat stemplowych pismo płatnika, w którym tenże, powołując się na wniesione odwołanie i na okoliczność, że mimo upływu tak długiego czasu od wniesienia odwołania, nigdy nie był wzywany do udowodnienia twierdzeń, zawartych w odwołaniu, zaofiarował dowód ze świadków dra Henryka Marienberga, zamieszkałego w Wiedniu i dra Izydora Katza, adwokata w Rożniatowie, oraz dowód z zaświadczeń Powszechnego Banku Kredytowego w Bielsku, że w r. 1924 na poczet spornej kwoty przekazał większe sumy do Wiednia. Izba Skarbowa I we Lwowie orzeczeniem z 24 lipca

[1] Por. OPA 2614/39.

1933 odwołania nie uwzględniła, opierając się na przepisach § 1, 2, 8, 15 i 23 ces. rozp. z 15 września 1915 austr. Dz. u. p. nr 278, art. 1, 3 i 9 ustawy z 29 maja 1920 poz. 299 Dz. Ust. w brzmieniu ustawy z 18 lipca 1924 poz. 699 Dz. Ust. oraz na § 21—25 rozp. min. z 29 grudnia 1915 austr. Dz. u. p. nr 397....

NTA rozważył co następuje:

Skarżący przyznaje, że swego roszczenia nie wykazał w sposób, przewidziany w § 21 rozp. z 29 grudnia 1915 austr. Dz. u. p. nr 397, w konsekwencji czego — jego zdaniem — władza miała prawo pominąć to roszczenie przy ustalaniu wartości majątku spadkowego, natomiast nie miała żadnej podstawy do uznania tegoż roszczenia za legat i do nałożenia nań obowiązku zapłaty należytości od legatu. Według skargi roszczenie, o które chodzi, nie da się podciągnąć pod żaden przepis ces. rozp. z 15 września 1915 austr. Dz. u. p. nr 278, nie jest także legatem w świetle przepisów prawa cywilnego; o ile zaś orzeczenie opiera się na przepisie § 25 rozp. z 29 grudnia 1915, to skarga zarzuca, że przepis ten, jako nieoparty na żadnym upoważnieniu ustawowym, jest nieważny.

Jak z powyższego wynika, skarżący sam przyznaje, że władza nie miała podstawy do uznania roszczenia skarżącego, wynikającego z rozporządzenia ostatniej woli Juliusza Katza, za dług wobec nieudowodnienia w przepisany sposób istnienia tego długu. Zachodzi pytanie, czy roszczenie to mieści się w ramach postanowień § 1 cyt. rozp. z 15 września 1915, normujących przedmiot należytości spadkowej. Na pytanie to należy odpowiedzieć twierdząco. Jeśli z przyczyny, o której wyżej mowa, nie może ono być uznane za dług, to w każdym razie stanowi ono świadczenie (Zuwendung), nałożone na nabywcę majątku spadkowego — w danym wypadku na uniwersalną spadkobierczynię — na korzyść skarżącego, o jakim jest mowa w przepisie ust. 2 powołanego paragrafu, które to świadczenie każe tenże przepis traktować pod względem opłaty stemplowej na równi z legatem. Uznanie zatem w zaskarżonej decyzji świadczenia, o które chodzi, za legat znajduje uzasadnienie w omawianym przepisie ces. rozp. z 15 września 1915. Z powyższego wynika tym samym, że przytoczony przez pozwaną władzę w odniesieniu do rozpatrywanej sprawy, obok § 1 powołanego co dopiero ces. rozp., także § 25 rozp. wyk. jest tylko powtórzeniem i bliższym rozwinięciem odnośnego przepisu, zawartego w § 1 ces. rozp. i wbrew twierdzeniu skargi znajduje oparcie w tymże rozporządzeniu.

Z akt spadkowych Sądu Powiatowego S. I. we Lwowie wynika, że skarżący zgłosił swą pretensję w przewodzie spadkowym do masy spadkowej pismem de praes. 15 lipca 1925, toteż zaistniały w myśl powołanych wyżej przepisów wszystkie warunki do uznania go do zobowiązanego do uiszczenia należytości od legatu....

NTA nie dopatrzył się w końcu zarzuconej w skardze wadliwości, którą skarga wysnuwa z pominięcia dowodu ze świadków. Pomijając okoliczność, że dowód ze świadków zgłoszony został po upływie terminu do wniesienia odwołania, a zatem już tego powodu władza miała prawo ten dowód pominąć, należy stwierdzić, że powołany w skardze przepis § 21 ust. 2 rozp. z 29 grudnia 1915 nie przewiduje wcale możności prowadzenia dowodu ze świadków....

2614.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Zapis renty dożywotniej a należność z tytułu umowy o pracę[1].

Okoliczność, że zapisobierca był pracownikiem spadkodawcy, nie wpływa na wymiar podatku spadkowego od zapisu, jeśli nie udowodniono, że zapis ma na celu uiszczenie zaległego wynagrodzenia albo wykonanie ustawowego bądź umownego obowiązku zapewnienia pracownikowi utrzymania z tytułu stosunku pracy.

Wyrok NTA z 20 maja 1936 l. rej. 1615/33 w sprawie Adeli Lemke przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie podatku spadkowego.

Zmarły 14 maja 1930 śp. Ryszard Bremer testamentem z 2 grudnia 1921 ustanowił swą uniwersalną spadkobierczynią córkę Elzę Würtz z tym, że zobowiązał ją do świadczenia długoletniej swej gospodyni (Hausdame), Adeli Lemke dożywotniej renty, odpowiadającej jej stanowi i aktualnym warunkom (standesgemäss und zeitgemäss). W zeznaniach majątku spadkowego tak uniwersalna spadkobierczyni, jak i Adela Lemke określiły wysokość renty na 600 zł miesięcznie czyli 7.200 zł rocznie, przy czym podały, iż Adela Lemke urodziła się 7 października 1863 a zatem w okresie śmierci spadkodawcy miała 67 lat. Urząd Skarbowy w Chełmnie wymierzył Adeli Lemke od powyższej dożywotniej renty, jako legatu, podatek spadkowy w kwocie 22.320 zł. Za podstawę wymiaru podatku spadkowego przyjął Urząd Skarbowy roczne świadczenia z tytułu renty w kwocie 7.200 zł kapitalizując je w myśl § 18 ust. 1 p. 6 niemieckiej ustawy o podatku spadkowym z 1906 r. według 10-krotnego iloczynu na sumę 72.000 zł. W odwołaniu zarzuciła płatniczka, że przyznana jej testamentem renta

---

[1] Por. OPA 2613/39.

nie jest spadkiem ani też legatem, lecz ekwiwalentem za długoletnią służbę wzgl. za niedopłacone jej w czasie tej służby pobory służbowe. Do odwołania dołączyła płatniczka rejentalne zeznanie administratora zmarłego będące zaręczeniem w miejsce przysięgi, w którym administrator Eryk Spitzer stwierdza powyższą okoliczność. Również wniosła odwołująca się o przesłuchanie Spitzera pod przysięgą. Ponadto przedłożyła płatniczka akt rejentalny, będący jej zaręczeniem w miejsce przysięgi, w którym stwierdza prawdziwość okoliczności przytoczonych w odwołaniu. Władza pozwana zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła wniesionego odwołania. W uzasadnieniu zaznaczyła władza pozwana, że na podstawie § 42 ust. 3 niem. ustawy o podatku spadkowym nie uwzględnia zarzutu odwołania, iż rekurentka miała pretensję wzajemną do spadkodawcy z tytułu wynagrodzenia za długoletnią pracę. W testamencie bowiem nie ma żadnej wzmianki o jakimkolwiek długu spadkodawcy na rzecz legatariuszki. Gdyby taki dług istniał, to spadkodawca byłby niewątpliwie o tym wspomniał w testamencie. Wobec tego władza pozwana nie bierze pod uwagę złożonego zaręczenia w miejsce przysięgi administratora Spitzera oraz nie zarządza przesłuchania tegoż w charakterze świadka, ponieważ obowiązujące przepisy prawne nie upoważniają władz do przyjmowania zaręczeń w miejsce przysięgi ani nie zobowiązują do przesłuchiwania zaofiarowanych świadków. Tego rodzaju zaręczenia na równi ze zwykłymi oświadczeniami ocenia władza na podstawie swobodnego uznania. Również w zeznaniu majątku spadkowego nie wykazała rekurentka żadnych pretensji wzajemnych do spadkodawcy wzgl. masy spadkowej, co wskazuje, że zarzuty odwołania są nieuzasadnione. Okoliczność zaś, że odwołująca się pełniła u spadkodawcy przez przeszło 30 lat obowiązki służbowe, nie ma żadnego znaczenia dla obowiązku uiszczenia spornego podatku. . . .

NTA rozważył co następuje:

Skarżąca stoi na stanowisku, że przyznana jej testamentem renta nie jest legatem, lecz rentą emerytalną za długoletnią służbę u śp. Ryszarda Bremera, przy czym mieści w sobie i ekwiwalent za niedopłacane w okresie wojny i dewaluacji pieniądza pobory służbowe wzgl. wynagrodzenie za najemną pracę. Skarżąca nie twierdziła i nie twierdzi nawet w skardze, by przyznana jej testamentem renta była wykonaniem ciążącego na spadkodawcy ustawowego obowiązku, przewidzianego w przepisach prawnych o najmie pracy wzgl. o najmie usług. Skarżąca nie twierdziła i nie twierdzi również, by przyznana jej w testamencie renta była wykonaniem przez spadkodawcę postanowień umowy o najem pracy wzgl. najem usług, a zatem, że spadkodawca z tytułu takiej umowy był obowiązany ustanowić na jej rzecz rentę dożywotnią. Wreszcie należy zaznaczyć, że w ciągu postępowania administracyjnego ani też w skardze, skarżąca nie sformułowała wysokości swych pretensji do spadkodawcy

z tytułu niedopłaconych jej w swoim czasie poborów służbowych wzgl. z tytułu niedopłaconego jej wynagrodzenia za najemną pracę. Z treści zaskarżonego orzeczenia wynika, że władza pozwana nie neguje w nim zasadniczo potrącalności przy wymiarze podatku spadkowego wypłaty takich zaległych poborów, a odmówiła uznania przyznanej renty za wyrównanie zaległych poborów, ponieważ ani z testamentu takie zobowiązanie do wyrównania zaległych poborów nie wynikało, ani też skarżąca w zeznaniu majątku spadkowego nie podała wysokości pretensji swych do spadkodawcy z tego tytułu.

Z dowodów, zaofiarowanych przez skarżącą w postaci rejentalnych zeznań, złożonych w formie zaręczenia w miejsce przysięgi przez Spitzera i samą skarżącą, nie wynika bynajmniej wysokość pretensji skarżącej do spadkodawcy z tytułu niedopłaconych poborów. Z dowodów tych nie wynika również, by przyznana renta była tylko wyrównaniem zaległych poborów. Wręcz przeciwnie z dowodów tych wynika, że przyznana renta jest raczej zabezpieczeniem skarżącej na starość, przyznanym z tytułu długoletniej służby u spadkodawcy. Dowód zaś z przesłuchania świadka Spitzera został zaofiarowany na potwierdzenie jego zeznań, zawartych w jego rejentalnym oświadczeniu, złożonym jako zaręczenie w miejsce przysięgi.

Jeżeli zatem w tych warunkach władza pozwana nie uznała renty przyznanej testamentem ani w całości, ani też w części za wyrównanie niedopłaconych skarżącej w swoim czasie przez spadkodawcę poborów służbowych, to NTA nie dopatrzył się w tym przekroczenia przez władzę pozwaną granic właściwej oceny stanu faktycznego, wynikającego z akt administracyjnych. W powyższym stanowisku władzy pozwanej nie dopatrzył się również NTA przekroczenia granic właściwej oceny dowodów, dołączonych przez skarżącą do odwołania w postaci rejentalnych zeznań Spitzera oraz skarżącej, złożonych z zaręczeniem w miejsce przysięgi. Skarżąca zarzuca dalej, że władza pozwana bezpodstawnie pominęła dowód w postaci przesłuchania pod przysięgą w charakterze świadka Spitzera. Z treści odwołania i skargi wynika, że Spitzer miał być przesłuchany na te same okoliczności, które zostały objęte jego rejentalnym zeznaniem, złożonym z zaręczeniem w miejsce przysięgi. Wobec stanowiska, zajętego wyżej przez NTA w stosunku do tych zeznań — należało uznać, że w kwestii nieuznania renty za wyrównanie niedopłaconych poborów władza pozwana przez nieprzesłuchanie świadka Spitzera nie dopuściła się istotnej wadliwości postępowania.

Pozostaje zatem do rozważenia kwestia, czy przyznana w testamencie renta dożywotnia, do której ustanowienia nie był obowiązany spadkodawca ani na podstawie ustawowych przepisów o najmie pracy, czy też usług, ani na podstawie umowy o najem pracy czy usług — chociażby z racji długoletniej służby jest legatem, podlegającym podatkowi spadkowemu.

Stanowisko skarżącej, iż ustanowiona testamentem renta nie jest legatem, byłoby trafne, gdyby w postępowaniu administracyjnym zostało udowodnione, że renta ta jest wyrównaniem zaległych poborów, wzgl. że jest ona wykonaniem przez spadkodawcę ustawowego wzgl. umownego obowiązku zabezpieczenia skarżącej dożywotniej renty z tytułu najmu usług czy też pracy. Że władza pozwana na podstawie danego materiału faktycznego miała prawo przyjąć, iż renta ustanowiona testamentem nie jest wyrównaniem zaległych poborów — orzekł NTA już wyżej. Również zaznaczono już wyżej, że ani skarżąca nie twierdzi ani też z przedłożonych przez nią dowodów nie wynika, by ustanowiona testamentem renta była wykonaniem przez spadkodawcę ustawowego wzgl. umownego obowiązku zabezpieczenia skarżącej renty dożywotniej z tytułu najmu usług. Z tego wynika, że ustanowienie w testamencie na rzecz skarżącej renty dożywotniej przez spadkodawcę było jednostronnym i dobrowolnym z jego strony postanowieniem przysporzenia skarżącej korzyści majątkowej po swej śmierci przez obciążenie uniwersalnej dziedziczki świadczeniem na rzecz skarżącej w formie renty dożywotniej. Otóż tego rodzaju przysporzenie korzyści majątkowej jest legatem w rozumieniu kodeksu cywilnego (§ 1939). Według postanowień niem. ustawy o podatku spadkowym (§ 1) przysporzenie korzyści majątkowej w formie legatu podlega podatkowi spadkowemu. Nie zmienia przy tym postaci rzeczy fakt, iż spadkodawca przy ustanowieniu legatu kierował się względami na długoletnią służbę skarżącej u spadkodawcy. Jeżeli zatem zgodnie z powyższym władza pozwana orzekła, iż renta dożywotnia, przyznana skarżącej w testamencie, podlega podatkowi spadkowemu, to NTA w powyższym stanowisku władzy pozwanej nie dopatrzył się zarzuconej w skardze obrazy prawa....

Nasuwa wątpliwość następujący passus w przytoczonej wyżej motywacji wyroku: „Stanowisko skarżącej, iż ustanowiona testamentem renta nie jest legatem, byłoby trafne, gdyby w postępowaniu administracyjnym zostało udowodnione, że renta ta jest wyrównaniem zaległych poborów, wzgl. że jest ona wykonaniem przez spadkodawcę ustawowego wzgl. umownego obowiązku zabezpieczenia skarżącej dożywotniej renty z tytułu najmu usług czy też pracy".

Jest istotne, że testator ujął swe oświadczenie w prostą formę niemotywowanego zapisu, że wcale nie wspomniał o wierzytelności legatariuszki z tytułu stosunku pracy. Gdyby więc zostało udowodnione, że taka wierzytelność istnieje, to Adela Lemke mogłaby wystąpić wobec spadkobierczyni z d w o m a roszczeniami: z tytułu zapisu i z tytułu stosunku pracy. Dług spadkobierczyni z tytułu stosunku pracy należałby do pasywów spadku i spowodowałby zmniejszenie podstawy wymiaru podatku spadkowego, należnego od spadkobierczyni; wcale zaś nie wpłynąłby na wymiar podatku spadkowego, należnego od legatariuszki.

Achilles Rosenkranz

2615.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Zapis uczyniony w poczuciu obowiązku moralnego wynagrodzenia zapisobiercy za świadczone usługi[1].

Okoliczność, że zapis został uczyniony w poczuciu obowiązku moralnego wynagrodzenia zapisobiercy za świadczone usługi, nie zwalnia od obowiązku uiszczenia podatku spadkowego od takiego zapisu.

Wyrok NTA z 24 września 1937 l. rej. 4581/34 w sprawie Olgi Haupt i Berty Eggert przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie podatku spadkowego.

Wyrokiem z 10 maja 1933 l. rej. 7489/31 NTA uchylił orzeczenie Izby Skarbowej w Poznaniu... w przedmiocie wymiaru skarżącym podatku spadkowego z powodu wadliwości postępowania, polegającej na niezbadaniu świadków mających stwierdzić fakt zaistnienia stosunku służbowego, który miał zrodzić zobowiązanie dłużne ze strony spadkodawcy wobec skarżących za świadczone usługi służbowe w formie prowadzenia gospodarstwa domowego spadkodawcy.

Zaskarżonym obecnie powtórnym orzeczeniem władza pozwana po zbadaniu świadka, który zeznał, że skarżące w różnych okresach prowadziły gospodarstwo domowe zmarłemu spadkodawcy oraz że zmarły poczuwał się za to do obowiązku wynagrodzenia za to skarżących po śmierci, zapisując im dom w testamencie, również nie uwzględniła odwołania, stanąwszy na stanowisku, że skarżące nie udowodniły zaistnienia takiego stosunku służbowego, który by zrodził zobowiązanie dłużne, gdyż zapis w testamencie domu na rzecz skarżących nie może być uważany w konkretnym wypadku za zapłatę zaległej pensji za pracę, lecz za dotrzymanie przyrzeczenia obdarzenia skarżących po śmierci za opiekę i prowadzenie gospodarstwa domowego, taka zaś umowa jest nieważną w myśl postanowień § 2302 k. c. niem.[2]...

Skarga zwalcza stanowisko władzy, utrzymując, że skoro stosunek służbowy został udowodniony jako też i zobowiązanie się spadkodawcy do wynagrodzenia skarżących po śmierci, to zaistniało zobowiązanie dłużne z tytułu wynagrodzenia za pracę.... oraz że niedomaganie się wypłaty wynagrodzenia za pracę za życia spadkodawcy nie może mieć wpływu na fakt zaistnienia roszczenia.

---

[1] Por. glosę OPA 2614/39.

[2] Przepis ten głosi: „Nieważna jest umowa, w której ktoś zobowiązuje się do zdziałania.... rozporządzenia na wypadek śmierci".

NTA... rozważył co następuje:

Fakt, że skarżące w różnych okresach czasu pracowały u spadkodawcy, ich wuja, prowadząc mu gospodarstwo domowe, sam przez się nie stanowi dowodu, aby skarżące pracę tę wykonywały za umówionym wynagrodzeniem pieniężnym, z którego powstało zobowiązanie dłużne. Przeprowadzone zaś badanie świadka nie wniosło do sprawy nic nowego, w szczególności nie zeznał świadek, aby zaistniał dług z tytułu stosunku służbowego między skarżącymi a spadkodawcą. Odwrotnie, badanie świadka potwierdza znajdujące się w aktach sprawy oświadczenie samych skarżących, że pracowały za obietnicę obdarzenia ich w testamencie, czyli że pracowały za przyszły spadek.

Taki jednak stan rzeczy, podpadający pod powołany przez władzę przepis § 2302 k. c. niem., uzasadnia stanowisko władzy pozwanej, że w tych warunkach brak podstawy faktycznej i prawnej do zwolnienia skarżących od uiszczenia podatku spadkowego za odziedziczony dom, zapisany w testamencie na rzecz skarżących w poczuciu obowiązku moralnego wynagrodzenia skarżących za świadczone usługi.

Z takiego dotrzymania przyrzeczenia wynagrodzenia za pracę po śmierci w zapisie testamentowym w żadnym razie nie daje się wydedukować ani zaistnienie umowy o wynagrodzenie pieniężne za pracę ani też zaistnienie zobowiązania dłużnego pieniężnego. Nie dopatrzył się zatem NTA zarzuconej obrazy prawa....

2616.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Stanowisko sądu spadkowego co do rodzaju sukcesji — znaczenie dla wymiaru podatku spadkowego. — Prostowanie szacunku, podanego w wykazie spadku. — Wartość zapisu części dochodów z realności. — Odpowiedzialność za należytość spadkową od zapisu. — Wymiar dodatkowy (b. zab. austr.).

1. Stanowisko sądu co do tego, czy pewną osobę ustanowiono w testamencie dziedzicem czy też użytkowcą i czy zachodzi wypadek substytucji powierniczej, jest dla władz wymiarowych podatku spadkowego wiążące. (Teza).

2. Z uwagi na przepis art. 6 ustawy z 31 marca 1922 poz. 263 Dz. Ust. podatnik w razie przyjęcia przez władzę wymiarową za podstawę ustalenia podatku spadkowego szacunku majątku, podanego przez niego w wy-

kazie spadku, może go zwalczać tylko twierdzeniem, że zaszła pomyłka w oszacowaniu, przy czym obowiązany jest udowodnić zajście takiej pomyłki. (Teza).

3. Przy oznaczeniu wartości zapisu, polegającego na periodycznym składaniu przez osobę nim obciążoną pewnych części dochodów z realności przez nią użytkowanej, wchodzi w zastosowanie przepis § 20 ust. 4 zd. ost. ces. rozp. z 15 września 1915 Dz. u. p. nr 278, w myśl którego oszacowanie następuje według § 16 ustawy z 9 lutego 1850 Dz. u. p. nr 50. (Teza).

4. Solidarna odpowiedzialność za należytość spadkową od zapisu tej osoby, na której zapis ciąży, ustanowiona w § 23 ust. 3 p. 1 ces. rozp. z 15 września 1915 Dz. u. p. nr 278, nie ma zastosowania w przypadku, gdy spadkodawca tę osobę swoją dyspozycją wyłączył od zarządu mienia, będącego przedmiotem zapisu. (Teza).

5. Przepis § 3 ustawy z 18 marca 1878 Dz. u. p. nr 31 może wejść w zastosowanie także w przypadku, gdy władza wymiarowa poprzednio orzekła, że należytość się nie należy. (Teza).

Wyrok NTA z 27 listopada 1935 l. rej. 1795/31 i 5452/32 w sprawie Laury Hermanowej we Lwowie przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie podatku spadkowego.

... Trybunał, wbrew odmiennemu zapatrywaniu skargi, uznał, iż właśnie stan prawny, ustalony przez instancje sądowe, ma dla wymiaru podatku spadkowego, mianowicie o ile chodzi o kwestię, kto i jak dziedziczy, istotne znaczenie. Jak to już bowiem Trybunał orzekł w wyroku z 2 maja 1934 l. rej. 6929/30 w sprawie Jana Inochowskiego[1] — z postanowień obowiązującego na obszarze b. zaboru austr. patentu z 9 sierpnia 1854 o postępowaniu w sprawach niespornych (por. np. § 27) wynika, że właściwy sąd spadkowy powołany jest do rozstrzygania wszelkich kwestii, jakie wyłaniają się w toku postępowania spadkowego, do niego więc należy ocena w przewodzie spadkowym wszelkich okoliczności faktycznych pod kątem widzenia obowiązujących norm prawa prywatnego. O ile chodzi o zastosowanie norm tego prawa, to z natury rzeczy stanowisko, zajęte przez sąd w tym względzie, musi być uznane za wiążące nie tylko zainteresowane strony, lecz także władze podatkowe. Uznać tedy należy, iż stanowisko, zajęte przez sąd w sprawie dziedziczenia po bp. Jakubie Hermanie, wiązało władzę skarbową i wykluczało samodzielne ustalenie przez nią, jak tego domagało się odwołanie, czy faktycznie według testamentu ustanowiono substytucję powierniczą, czy w testamencie ustanowiono stronę skarżącą właścicielką majątku spadkowego, czy też właścicielką tego ma-

---

[1] OPA 710/34.

jątku w myśl testamentu są fundacje, a strona skarżąca jest tylko użytkowniczką.

Jeśli tedy pozwana władza z oparciem się na stanie prawnym, o którym mowa wyżej, przyjęła, iż w rozpatrywanym wypadku Laura Hermanowa jest dziedziczką, że zachodzi substytucja powiernicza oraz że skarżąca posiada z testamentu ograniczoną własność majątku spadkowego, nie jest zaś tylko, jak twierdziło odwołanie, dożywotnią użytkowniczką, i jeśli w konsekwencji utrzymała w mocy poddanie nabycia majątku w powyższym charakterze wymiarowi podatku spadkowego, — to NTA nie dopatrzył się w tym zarzucanej w skardze obrazy prawa, czy też wadliwości postępowania.

Skarga zarzuca dalej „w związku z sprostowaniem przez skarżącą w odwołaniu mylnie sporządzonego wykazu spadku“, że pozwana władza przyjęła... za podstawę wymiaru podatku spadkowego szacunek majątku według wartości technicznej, obliczonej 21 względnie 22 maja 1928, zamiast wartości sprzedażnej, istniejącej w czasie ustalania przez władzę skarbową szacunku i wymiaru podatku. Zarzut powyższy skarga wiąże z oświadczeniami, złożonymi przez stronę skarżącą w odwołaniu. Mianowicie w odwołaniu podniesiono, że wykaz spadku był sporządzony nie przez stronę skarżącą, lecz przez notariusza jako komisarza spadkowego, że wykaz ten, przez skarżącą bezwiednie podpisany, nie odpowiada istotnemu stanowi majątku pozostałego w spadku....

Otóż z przepisów art. 6 ustawy z 31 marca 1922 poz. 263 Dz. Ust. w związku z art. 20 ustawy z 24 marca 1923 poz. 296 Dz. Ust. wynika, że podstawę wymiaru podatku spadkowego stanowi zasadniczo wartość przedmiotów spadkowych p o d a n a przez podatnika oraz że władza skarbowa ustala szacunek przedmiotów spadkowych. Według wspomnianego art. 6 ustawy szacunek majątku do opodatkowania ma podać strona, a tylko wówczas, gdy suma szacunku, podana przez nią, zdaniem władzy skarbowej nie odpowiada wartości sprzedażnej, władza ma zażądać podwyższenia przez podatnika podanej wartości i w razie, gdy na tej drodze nie zostaną usunięte wątpliwości władzy co do trafności szacunku, władza ustala wartość sprzedażną na podstawie opinii znawców, zaprzysiężonych przez sąd. Z przepisów art. 6 ustawy wynika więc, że oparcie się przez władzę skarbową na szacunku podatnika uzależnione jest od tego jedynie, czy zdaniem władzy szacunek ten odpowiada wartości sprzedażnej, czy też nie. Tak tedy pozostawione jest swobodnej ocenie władzy skarbowej, czy przyjmie szacunek podatnika, jako trafny, za podstawę ustalenia podatku — czy też, pomijając go, jako nietrafny, przejdzie do ustalenia wartości sprzedażnej w inny sposób, przewidziany w art. 6 ustawy. O ile idzie o podanie szacunku przez podatnika, to na obszarze działania rozp. min. z 25 sierpnia 1923 poz. 795 Dz. Ust. podatnik podaje dla wymiaru

podatku spadkowego szacunek majątku, od którego należy się podatek spadkowy, w wykazie spadkowym przez niego podpisanym (§ 46 ustawy należytościowej z 9 lutego 1850 Dz. u. p. nr 50, § 29 ust. 1 ces. rozp. z 15 września 1915 Dz. u. p. nr 278, § 31 i 32 rozp. min. z 29 grudnia 1915 Dz. u. p. nr 298 w brzmieniu ustalonym w § 36 i 37 rozp. min. z 25 sierpnia 1923 poz. 795 Dz. Ust.). Oczywiście nie wyklucza to prawa podatnika do prostowania podanego przez siebie szacunku jeżeli twierdzi, że zaszła pomyłka w oszacowaniu; zajście takiej pomyłki obowiązany jest podatnik udowodnić.

W rozpatrywanym wypadku pozwana władza, rozprawiając się w zaskarżonym orzeczeniu z odnośnym zarzutem odwołania, zaznaczyła wyraźnie, że przy ustaleniu podstawy wymiaru nie kierowano się wartością, ustaloną w toku sądowego przewodu spadkowego, lecz jedynie szacunkiem majątku, podanym przez odwołującą się jako dziedziczkę w przedłożonym przez nią wykazie spadku, że Urząd Skarbowy, przyjąwszy ten szacunek jako sprzedażną wartość majątku według stanu w dniu otwarcia spadku, a według wartości w czasie ustalenia szacunku, postąpił zgodnie z istniejącymi w tym względzie przepisami... oraz że Izba Skarbowa nie może uznać za uzasadnione twierdzenia strony, że wykaz spadku podpisała „bezwiednie“, gdyż podpisując wykaz spadku strona niewątpliwie świadoma była celu tej czynności i skutków z nią połączonych. Otóż Trybunał, mając na uwadze stan prawny, przedstawiony powyżej w wywodach, nie dopatrzył się w utrzymaniu przez pozwaną władzę szacunku władzy I instancji, względnie w stanowisku odmownym, zajętym przez pozwaną władzę w zaskarżonym orzeczeniu odnośnie do sprawy sprostowania wartości majątku spadkowego, zarzucanej w skardze obrazy prawa, czy też wadliwości postępowania, skoro strona nie udowodniła zajścia pomyłki w oszacowaniu....

Skarga zarzuca dalej nielegalność „obliczenia nałożonego na skarżącą legatu oddawania dożywotnio kwartalnie ¼ części czystych dochodów używanych przez nią realności na rzecz biednych i podupadłych izraelitów — w wysokości ¼ części wartości substancji dożywociem obciążonej“.

Pozwana władza... stanęła w zaskarżonym orzeczeniu na stanowisku, że zapis ¼ części dochodów z nieruchomości spadkowych jest ekonomicznie identyczny z zapisem dożywotniego użytkowania ¼ części tych nieruchomości i z tego powodu wartość tego legatu ulega obliczeniu według § 20 ust. 1 ces. rozp. z 15 września 1915 w wysokości $^1/_{16}$ części wartości całego majątku nieruchomego, gdyż nie twierdzono ani nie udowodniono, że wśród spadkowych nieruchomości istnieją takie, które dochodów nie przynoszą. Skarga powołuje się na treść odnośnego postanowienia testamentu („nakładam na moją żonę obowiązek składania dożywotnio

z czystych dochodów realności przez nią używanych ¼ części na rzecz biednych i podupadłych izraelitów co kwartału, licząc od dnia śmierci mej, w Przełożeństwie Zboru Izraelickiego we Lwowie“) i wyraża zapatrywanie, że powyższego postanowienia testamentu nie można inaczej rozumieć jak tylko jako ciężar, polegający na periodycznych świadczeniach. Wobec tego, zdaniem skarżącej, mają zastosowanie co do obliczenia wysokości tego ciężaru jedynie postanowienia § 16 austr. ustawy należytościowej z 1850 r. Ze względu na jasne brzmienie testamentu oraz przepisów § 22 p. 5 ces. rozp. z 1915 r. i wspomnianego § 16 (p. c.) ustawy z 1850 r. odpada, zdaniem strony skarżącej, wszelka potrzeba interpretacji charakteru nałożonego ciężaru, a to w kierunku, do czego ten ciężar periodycznych świadczeń jest ekonomicznie podobny.

Oceniając zasadność omawianego zarzutu skargi, Trybunał na wstępie zaznacza, iż powołuje się ona nietrafnie na przepis § 22 ust. 5 ces. rozp. z 1915 r.: przepis ten bowiem, zamieszczony w dziale ces. rozp., zatytułowanym „Potrącenie długów i ciężarów“, dotyczy długów i ciężarów, polegających na prawie użytkowania lub używania, zatem dotyczy praw użytkowania istniejących już („die... bestehen“) w chwili śmierci spadkodawcy, który to stan faktyczny w rozpatrywanej sprawie w grę nie wchodzi. Natomiast zarzut skargi, według swej istoty, podlega rozpatrzeniu w płaszczyźnie obrazy § 20 ces. rozp. Otóż wspomniany ostatnio przepis prawny zawiera w ust. 1, na który powołało się zaskarżone orzeczenie, postanowienia o oznaczeniu wartości służebności użytkowania lub używania. Skoro ces. rozporządzenie z 1915 r. nie stwarza samoistnego pojęcia „użytkowania“, miarodajne są dla ustalenia znamion istotnych „użytkowania“ postanowienia kodeksu cywilnego. Według § 509 k. c. użytkowanie jest prawem używania cudzej rzeczy bez jakiegokolwiek ograniczenia, z zachowaniem substancji. W rozpatrywanym wypadku używanie realności przysługuje spadkobierczyni, nie zaś legatariuszowi, stąd też i do oznaczenia wartości zapisu, polegającego na periodycznym składaniu przez spadkobierczynię legatariuszowi pewnych części dochodów z realności, przez nią używanych, nie mogą być zastosowane postanowienia § 20 ust. 1 ces. rozp. Natomiast wejdzie tu w zastosowanie przepis § 20 ust. 4 zdanie ostatnie, w myśl którego oszacowanie następuje według § 16 ustawy z 9 lutego 1850 Dz. u. p. nr 50.

Gdy pozwana władza rozstrzygnęła odwołanie wychodząc odnośnie do oznaczenia wartości legatu z błędnych, jak wywiedziono, założeń, należało uznać jej postępowanie w tym względzie za dotknięte istotną wadliwością....

...[W kwestii odpowiedzialności za należytość spadkową od zapisu] skarga, nawiązując do przepisu § 23 ust. 3 p. 1 ces. rozp., zarzuca, iż gdyby nawet skarżąca była „tym, na kim ciąży zapis“, przepis powyż-

szy nie mógłby wejść w zastosowanie, gdyż kodycylem zapisano dzieciom brata spadkodawcy odnośne obiekty na nieograniczoną własność od dnia śmierci spadkodawcy z zezwoleniem na intabulację ich, jako właścicieli tychże obiektów, od owego dnia i dzieci owe zabrały sobie zapisany im majątek zaraz po śmierci spadkodawcy, intabulując się zaraz w księgach gruntowych za właścicieli tego majątku, nie potrzebując nawet pytać skarżącej o jej zezwolenie do wydania tego majątku, — a w tych warunkach skarżąca nie miała nawet możności wykonać uprawnienia swego do ściągnięcia przypadającej należytości od majątku, zapisanego obdarowanym, przy jego wydaniu.

Otóż skarżąca już w odwołaniu powoływała się na okoliczność, iż zmarły zapisał kodycylem odnośne obiekty legatariuszom na wyłączną własność od razu od dnia swej śmierci, z natychmiastowym użytkowaniem, oraz iż zapisobiorcy zabrali sobie majątek, „nie potrzebując nawet pytać Laury Hermanowej o jej zezwolenie do wydania tego majątku". Według § 23 ust. 3 ces. rozp. za należytość spadkową odpowiada do niepodzielnej ręki z obowiązanymi do zapłaty według ustępów 1 i 2 tegoż § 1 co do należytości od zapisów „ten, na kim ciąży zapis"; jest on jednak uprawniony należytość, przypadającą od majątku, „który ma być wydany", ściągnąć przy jego wydaniu, chyba że spadkodawca nałożył nań obowiązek uiszczenia należytości. Skoro tedy strona powołała się w odwołaniu na to, iż w konkretnym wypadku w ogóle wydanie majątku przez nią nie miało mieć miejsca, że zatem ani nie była ona wobec treści testamentu zobowiązana do wydania majątku, ani nie była faktycznie w tym położeniu, by majątek ten mogła wydać, to z uwagi na postanowienia wspomnianego przepisu był to zarzut istotny, wiążący się z przewidzianym w tym przepisie uprawnieniem ściągnięcia należytości przy wydaniu.

Pozwana władza w odpowiedzi na skargę wyraża zapatrywanie, iż okoliczność, czy dziedzic ma możność ściągnięcia podatku spadkowego ze substancji poszczególnych legatów (w konkretnym wypadku, czy posiada możność ściągnięcia podatku spadkowego, należnego od legatu Róży G. i towarzyszy, z legowanego im majątku), jest w kwestii odpowiedzialności dziedzica za podatek spadkowy, należny od legatu, bez wszelkiego znaczenia, gdyż przepis § 23 ust. 3 p. 1 ces. rozp. wcale nie uzależnia tej odpowiedzialności od możności ściągnięcia przez dziedzica zapłaconego przez niego podatku spadkowego z legowanego majątku. To atoli zapatrywanie pozwanej władzy jest nietrafne. Ustawodawca w przepisie, o którym mowa, brał pod uwagę stan rzeczy zwyczajny, przy którym legowany przedmiot jest po śmierci spadkodawcy w zarządzie obciążonego legatem. Tam zaś, gdzie ten stan nie zachodzi, gdzie spadkodawca obciążonego legatem od tego zarządu swoją dyspozycją wyłączył, nie może wejść z istoty rzeczy w zastosowanie solidarność. Jak wynika bowiem

z układu tudzież tekstu odnośnego przepisu prawa, opiera on się na założeniu, że legowany przedmiot jest po śmierci spadkodawcy w zarządzie obciążonego legatem i przez niego wydawany jest legatariuszowi. Za tą wykładnią przemawia również ratio legis, wyrażająca się w tym, że solidarna odpowiedzialność dziedzica za należność podatkową równoważy się jego możnością ściągnięcia przypadającego podatku od osoby, do jego uiszczenia ostatecznie obowiązanej. Czy zaś taki stan w konkretnej sprawie zachodzi, winno być przez władzę ustalone na podstawie rozporządzenia ostatniej woli, z uwzględnieniem stanowiska, zajętego w tej materii przez sąd. Było tedy obowiązkiem pozwanej władzy zarzut odwołania rozpoznać i z nim w zaskarżonym orzeczeniu się rozprawić. W nieuczynieniu przez nią zadość powyższemu obowiązkowi Trybunał dopatrzył się istotnej wadliwości postępowania....

Pozostaje do rozważenia podniesiony w skardze zarzut obrazy § 3 ustawy z 18 marca 1878 Dz. u. p. nr 31.

Zaskarżone orzeczenie uznało podniesioną w odwołaniu okoliczność, iż Urząd opłat stemplowych we Lwowie w swej wcześniejszej rezolucji z 9 października względnie 22 października 1930 stwierdził, że majątek spadkowy, który przypadł Laurze Herman z mocy rozporządzenia ostatniej woli, nie odpowiada za podatek spadkowy, wymierzony od legatu na rzecz Róży G. i tow., — jest bez znaczenia, albowiem wspomniany Urząd przez wydanie zwalczanej w odwołaniu decyzji uchylił tym samym sprzeczną z nią wcześniejszą rezolucję z 22 października 1930, a ta zmiana stanowiska prawnego Urzędu opłat stemplowych, jako dokonana przed upływem terminu trzyletniego, przewidzianego w § 3 ustawy z 18 marca 1878, uznana być musi za prawnie dopuszczalną. Skarga zwalcza stanowisko, zajęte w tej materii przez pozwaną władzę w zaskarżonym orzeczeniu, zarzucając, iż nie zachodzą warunki, zdolne uzasadnić zastosowanie wspomnianego § 3 ustawy, zwłaszcza, gdy rezolucja z 22 października 1930 była słuszna i oparta na trafnym zastosowaniu przepisów prawa.

Otóż zastosowany przez władzę § 3 ustawy z 18 marca 1878 głosi, że „prawo władzy do wymiaru należności“, o które wskutek niesłusznego („unrichtig“) wymiaru daniny za mało przypisano, przedawnia się w ciągu 2 względnie 3 lat. Trafnie przyjęła władza, iż przepis powyższy ma zastosowanie także w przypadku, gdy pierwotnie uznano, iż od pewnego aktu danina nie należy się i o tym stronę zawiadomiono: wynika to tak z okoliczności, że w wyrażeniu „za mało“ nie mieści się oznaczenie granicy dolnej, jak również z zasadniczego założenia i celu ustawy, która, jak widoczne z jej postanowień, zmierza ku równomiernej ochronie praw Skarbu i strony. W rozpatrywanym przypadku władza pierwotnie orzekła, iż skarżąca jest wolna od odpowiedzialności za podatek quaestionis, skoro zaś następnie uznała, że na skarżącej ciąży ta odpowiedzialność,

że zatem pierwotna decyzja, orzekająca zwolnienie od odpowiedzialności, była niesłuszna, była uprawniona w ustawowym terminie wydać nową decyzję....

Ze względu na istotną wadliwość postępowania, o której mowa wyżej, Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie.

2617.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Sumy ubezpieczenia — dowód na fakt przeniesienia za życia spadkodawcy roszczenia z umowy o ubezpieczenie na osobę trzecią (b. zab. austr.)[1].

§ 16 ces. rozp. z 15 września 1915 austr. Dz. u. p. nr 278[2] nie wyklucza dostarczenia — w braku dokumentu, stwierdzającego przeniesienie za życia spadkodawcy roszczenia z umowy o ubezpieczenie na osobę trzecią — innych dowodów na tę okoliczność. (Teza).

Wyrok NTA z 13 listopada 1935 l. rej. 2486/34 w sprawie Eugenii Petroneli Towarnickiej we Lwowie przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie podatku spadkowego.

2618.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Bierne zachowanie się ustawowego spadkobiercy na obszarze obowiązywania K. C. R. — Wartość pozostałej w spadku nieruchomości, przejętej na własność Państwa w zamian za papiery wartościowe[3].

1. Na obszarze obowiązywania tomu X Zb. Pr. ces. ros. bierne zachowanie się ustawowego spadkobiercy nie wystarcza do nabycia przezeń spadku w rozumieniu art. 1 Przep. o op. sp. i dar. na obszarze b. dz. ros. (poz. 391/23 Dz. Ust.).

---

[1] Por. OPA 15/32.

[2] Ust. 1 powołanego § 16 (zawierający normy z zakresu prawa materialnego) został uchylony na mocy art. 3 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust.

[3] Por. OPA 883/34.

2. Wartość pozostałej w spadku nieruchomości, przejętej następnie na własność Państwa w zamian za papiery wartościowe, ma być ustalona w kwocie, wyrażającej wartość rzeczywistą papierów wartościowych, otrzymanych za nieruchomość.

Wyrok NTA z 13 maja 1935 l. rej. 9683/31 w sprawie Klaudii Ottowiczowej, Olgi Pogrebny i Anny Protasewiczowej przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie podatku spadkowego.

Po Szymonie Stańskim, zmarłym w Rosji we wrześniu 1919 i po jego bracie Mikołaju Stańskim, zmarłym w Polsce w lipcu 1920, pozostały w Polsce majętności ziemskie, z których część orzeczeniami Powiatowego Komitetu Nadawczego w Lidzie z 11 kwietnia 1921 i z 14 grudnia 1921, wydanymi na zasadzie ustawy z 17 grudnia 1920 o nadaniu ziemi żołnierzom wojska polskiego poz. 18/21 Dz. Ust., przejęta została na własność Państwa. Resztę majątku, pozostałego po zmarłych, a nie przejętego przez Państwo, objęły w posiadanie w dniu 5 grudnia 1924 siostry zmarłych, obecne skarżące, które w r. 1922 powróciły z Rosji do Polski. Od tego majątku, którego wartość po potrąceniu długów i ciężarów ustalona została na 152.999 zł, wymierzony został skarżącym decyzją Izby Skarbowej w Brześciu n. B. z 11 lutego 1927 podatek spadkowy w kwocie ogółem 34.355,20 zł. Wymiar ten uprawomocnił się.

Orzeczeniem Okręgowej Komisji Ziemskiej w Grodnie z 10 kwietnia 1930 ustalone zostało wynagrodzenie za część majątku, pozostałego po Mikołaju Stańskim, przejętego na cele osadnictwa, w kwocie 130.679 zł, zaś za część majątku, pozostałego po Szymonie Stańskim, przejętego na powyższe cele, w kwocie 169.280 zł. W złożonych dnia 15 stycznia 1931 przez skarżące dodatkowych zeznaniach majątku spadkowego wykazana została rzeczywista wartość wynagrodzenia za część majątku, pozostałego po Mikołaju Stańskim, wypłaconego w skryptach dłużnych Skarbu Państwa oraz w obligacjach 5% renty ziemskiej, w kwocie 68.583,76 zł, zaś wartość wynagrodzenia, wypłaconego w takich samych papierach wartościowych za część majątku, pozostałego po Szymonie Stańskim, w kwocie 88.831,18 zł. . . .

W decyzji Izby Skarbowej w Nowogródku z 3 lutego 1931 o dodatkowym wymiarze podatku spadkowego przyjęto: I. 1) że spadek po Szymonie Stańskim składa się: a) z nieruchomości ziemskiej wartości 122.309,30 zł, b) z wynagrodzenia za przejętą na rzecz Skarbu Państwa część majątku w wysokości 169.280 zł, 2) że czysta wartość spadku wynosi 291.589,30 zł; 3) że spadek po Szymonie Stańskim przypada: a) Mikołajowi Stańskiemu w 4/7 częściach, b) skarżącym po 1/7 części; II. 1) że spadek po Mikołaju Stańskim składa się: a) z nieruchomości ziemskiej

wartości 52.193,70 zł, b) z wynagrodzenia za przejętą przez Skarb Państwa część majątku w wysokości 130.679 zł, c) z wartości udziału (4/7 części) w spadku po Szymonie Stańskim w kwocie 166.622,44 zł; 2) że potrąceniu podlegają: a) dług na rzecz Państwowego Banku Rolnego w kwocie 8.839,04 zł, b) wymierzony podatek od spadku po Szymonie Stańskim w kwocie 33.325 zł; 3) że czysta wartość spadku, przypadającego skarżącym w równych częściach, wynosi 307.331,10 zł....

Obowiązek zapłaty podatku, wymierzonego Mikołajowi Stańskiemu od spadku po Szymonie Stańskim w kwocie 33.325 zł, nałożono w równych częściach na skarżące.

W odwołaniu od wymiaru podniesione zostały m. i. następujące zarzuty: 1) Spadek po Szymonie Stańskim odziedziczony został przez skarżące bezpośrednio, a nie przez głowę Mikołaja Stańskiego, wobec tego nie było podstawy do wymierzania temu ostatniemu podatku spadkowego i do włączania rzekomego jego udziału w spadku po Szymonie do pozostałego po nim majątku spadkowego. 2) Papiery wartościowe, przyznane spadkobiercom za przejętą na rzecz Skarbu Państwa część majątku spadkowego, należało przyjąć do masy spadkowej według wartości sprzedażnej, nie zaś według ich wartości nominalnej....

Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 14 sierpnia 1931 odwołania nie uwzględniło....

NTA rozważył co następuje:

Pozwana władza nie przeczy stanowi faktycznemu, przedstawionemu w odwołaniu, a mianowicie, że Szymon Stański zmarł we wrześniu 1919 w Kijowie i że zmarły w Polsce w lipcu 1920 Mikołaj Stański nie miał w ogóle o śmierci swego brata wiadomości, toteż o przyjęciu przez niego spadku nie mogło być mowy.... Jak to już NTA w wyroku z 20 września 1933 l. rej. 774/30 (Zb. wyr. nr 698 S[1]) orzekł i uzasadnił, z przepisów art. 1255 i 1261 K. C. R. wynika, iż spadek może być przyjęty w sposób wyraźny albo też domniemany i milczenie spadkobiercy nie może być uznane za równoznaczne z przyjęciem spadku. W świetle motywów, zawartych w powyższym wyroku, na który się NTA na zasadzie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.) powołuje, nie było podstawy prawnej do uznania Mikołaja Stańskiego za spadkobiercę brata Szymona, skoro tenże Mikołaj Stański spadku po swym bracie nie przyjął ani w sposób wyraźny, ani też domniemany....

Odmowne stanowisko, zajęte w zaskarżonej decyzji, co do żądania przyjęcia wartości papierów wartościowych, otrzymanych przez skarżące za część majątku, przejętego na cele osadnictwa, według ich wartości sprzedażnej, a nie nominalnej, pozwana władza uzasadniła tym, że oko-

---

[1] OPA 484/33.

liczność spłaty należności za przejęte grunty papierami wartościowymi, których kurs był niższy od ich nominalnej wartości, jest dla wymiaru podatku bez znaczenia, ponieważ stosownie do art. 3 Przep. o op. sp. i dar. (poz. 391/23 Dz. Ust.) przy wymiarze podatku bierze się za podstawę stan majątku w chwili śmierci spadkodawcy, w tym zaś momencie grunty nie były przejęte przez Skarb Państwa, lecz należały do spadkodawców.

To stanowisko pozwanej władzy jest słuszne, znajduje ono bowiem uzasadnienie w powołanym art. 3 ust. 3 Przep. Chodzi atoli o to, czy przyjęta przez władzę wartość nominalna papierów wartościowych, otrzymanych przez skarżące za przejęte na rzecz Skarbu Państwa mienie, wyraża czystą wartość nabytego majątku spadkowego (art. 3 ust. 1 Przep.). W tym względzie stanowisko pozwanej władzy, która, opierając się na ustaleniach właściwej władzy ziemskiej, przyjęła, że wartość nominalna papierów wartościowych, przyznanych skarżącym jako wynagrodzenie za przejęte majątki, odpowiada czystej wartości nabytego majątku, nie jest trafne. Pozwana władza nie wzięła bowiem pod uwagę tej istotnej dla sprawy okoliczności, że wartość szacunkowa tych majątków nie może być brana w oderwaniu od sposobu wypłaty wynagrodzenia, lecz winna być przyjęta z uwzględnieniem tej okoliczności, że wypłata wynagrodzenia następuje nie w gotówce, lecz w papierach wartościowych. W konsekwencji tylko wartość rzeczywista papierów wartościowych, wypłaconych skarżącym tytułem wynagrodzenia, nie zaś ich wartość nominalna, wyraża wartość majątku nabytego w drodze spadku, a przejętego na rzecz Skarbu Państwa. Odmienne zatem stanowisko władzy, która za podstawę wymiaru przyjęła papiery wartościowe w ich wartości nominalnej, nie jest zgodne z ustawą. . . .

2619.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Nabycie przez cudzoziemca w spadku po obywatelu polskim majątku znajdującego się za granicą.

W myśl Przep. o op. sp. i dar. na obszarze b. dz. ros. (poz. 391/23 Dz. Ust.) — nabycie przez cudzoziemca w drodze spadku po obywatelu Państwa Polskiego majątku, znajdującego się za granicą, podlega opodatkowaniu. (Teza).

Wyrok NTA z 6 grudnia 1937 l. rej. 4732/36 w sprawie Antoniny Ludwiki Marii Wielowieyskiej przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie podatku spadkowego.

Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono odwołania skarżącej, jako spadkobierczyni Magdaleny Marii Wielowieyskiej, zmarłej 13 lutego 1932, przeciw wymiarowi podatku spadkowego z uwagi na wyraźne postanowienia, zawarte w ust. 1 art. 36 Przep. o op. sp. i dar. (poz. 391/23 Dz. Ust.).

NTA rozważył co następuje:

Sporne jest między stronami, czy nabycie przez cudzoziemca w drodze spadku po obywatelu Państwa Polskiego majątku, znajdującego się za granicą Państwa Polskiego, podlega opodatkowaniu w myśl wspomnianych wyżej Przepisów. Strona skarżąca przeczy w tym wypadku obowiązkowi podatkowemu z oparciem się na art. 36 Przep., który jej zdaniem celowo nie wspomina o wypadku, gdy spadkobiercą po obywatelu Państwa Polskiego jest cudzoziemiec, albowiem nie do pomyślenia jest, by zasięg polskich przepisów fiskalnych obejmował obywateli obcych odnośnie do majątku, znajdującego się za granicą.

Otóż z postanowień, zawartych w ustępach pierwszych art. 35 i 36 Przep. o op. sp. i dar., widoczne jest, że pozostały w spadku po obywatelu Państwa Polskiego majątek podlega wliczeniu do podstawy wymiaru w całości. Wliczenie to ma miejsce niezależnie od tego, czy majątek znajduje się w kraju, czy za granicą, jak również — lege non distinguente — niezależnie od tego, czy nabywcą majątku w drodze spadku jest obywatel Państwa Polskiego czy cudzoziemiec.

Skarga, powołując się na okoliczność, iż skarżąca w chwili otwarcia spadku była obywatelką obcą a dopiero w chwili wymiaru podatku spadkowego miała już obywatelstwo polskie, zwalcza wymiar podatku z uwagi na to, że w czasie otwarcia spadku Przepisy o op. sp. i dar. nie mogły mieć wobec skarżącej zastosowania. Atoli brak egzekutywy w razie wymierzenia cudzoziemcowi podatku spadkowego od majątku, położonego za granicą, nie może podważyć wyrażonej przez ustawodawcę w art. 35 i 36 Przep. zasady, że pozostały w spadku po obywatelu Państwa Polskiego majątek podlega wliczeniu do podstawy wymiaru podatku spadkowego w całości, zatem, że nabycie tego majątku w drodze spadku podlega opodatkowaniu podatkiem spadkowym. Kwestia egzekutywy ma znaczenie uboczne, niezdolne zniweczyć zasady, wyrażonej w art. 35 i 36 Przep. Niemożność dokonania egzekucji może posiadać z natury rzeczy charakter przejściowy, przemijający.

Z powyższych przyczyn Trybunał oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2620.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Sprzeczne zeznania majątku spadkowego.

W razie złożenia niezgodnych ze sobą zeznań majątku spadkowego przez kilka osób do tego obowiązanych, rzeczą władzy jest ustalić, które z tych zeznań odpowiada rzeczywistości.

Wyrok NTA z 11 stycznia 1939 l. rej. 2226/37 w sprawie Tyli Wajntrob przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie podatku spadkowego.

W spadku po zmarłym 19 kwietnia 1933 Abramie Mendlu Wajntrobie pozostał według zeznania, złożonego 19 października 1933 przez Tylę Wajntrob i Ł. Kalińską, żonę i siostrę spadkodawcy, majątek składający się z ruchomości, z weksli na 2.000 dolarów, ze złożonej w Banku w Palestynie gotówki w wysokości 1.000 funtów angielskich, z tytułu wykonawczego na 266 zł i z placu w Palestynie. Od majątku tego wymierzył Urząd opłat stemplowych w Łodzi nakazem płatniczym z 15 lutego 1934 spadkobiercom (żonie i 5 rodzeństwu spadkodawcy) podatek spadkowy w łącznej kwocie 774 zł, sprostowany wskutek wniesionego przez Tylę Wajntrob odwołania orzeczeniem Izby Skarbowej w Łodzi z 31 lipca 1934 na 488 zł.

Wobec złożonego 20 października 1934 przez Ł. Kalińską i jej syna Abrama Kalińskiego drugiego zeznania majątku spadkowego, w którym podali, iż w spadku po zmarłym Abramie Mendlu Wajntrobie pozostało oprócz majątku wymienionego w pierwszym zeznaniu jeszcze 5 weksli à 1.000 zł i 1.000 dolarów w złocie — dokonał Urząd opłat stemplowych w Łodzi nakazem płatniczym z 13 listopada 1934 dodatkowego wymiaru podatku spadkowego w kwocie 306 zł. Wniesionego od tego wymiaru odwołania Tyli Wajntrob nie uwzględniła Izba Skarbowa w Łodzi orzeczeniem z 27 lutego 1937, gdyż z protokolarnych zeznań Łai Kalińskiej i Abrama Kalińskiego, złożonych 4 stycznia 1935 oraz z złożonych 16 stycznia 1937 zeznań Sz. Złotnickiego i Sz. Goldmana wynika, iż po Abramie Mendlu Wajntrobie oprócz majątku wymienionego w zeznaniu z 19 października 1933 pozostał jeszcze majątek wymieniony w dodatkowym zeznaniu z 20 października 1934, a mianowicie 1.000 dolarów w złocie i 5 weksli na 1.000 zł każdy. . . .

NTA rozważył co następuje:

Podstawę wymiaru podatku spadkowego stanowi czysta wartość majątku, nabytego w drodze spadku lub legatu (art. 1 i 3 ust. 1 Przep. o opodatkowaniu spadków i darowizn poz. 391/23 Dz. Ust.), a do ustalenia tego majątku, a zatem majątku pozostałego po zmarłym, służą m. i. zeznania

majątku spadkowego, do składania których obowiązani są spadkobiercy, legatariusze, osoby, które nabywają użytkowanie majątku spadkowego, wykonawcy testamentu i kurator majątku spadkowego (§ 62 rozp. wyk. poz. 794/23 Dz. Ust.), a na podstawie których to zeznań uprawnioną jest władza skarbowa do wymierzenia podatku spadkowego. W razie złożenia niezgodnych ze sobą zeznań majątku spadkowego przez kilka osób do tego obowiązanych, rzeczą władzy jest ustalić, które z tych zeznań odpowiada rzeczywistości, by móc przystąpić do wymiaru podatku od nabycia majątku, rzeczywiście pozostałego po zmarłym. W danym wypadku władza wymierzywszy podatek na podstawie zeznania, złożonego przez 2 spadkobierców, skarżącą oraz siostrę spadkodawcy Ł. Kalińską, dokonała dodatkowego wymiaru na podstawie powtórnie przez Kalińską złożonego zeznania, odmiennego od złożonego przez nią pierwotnie, przeprowadziwszy przed tym dodatkowym wymiarem postępowanie wyjaśniające, na podstawie którego uznała, że zapodania Ł. Kalińskiej w jej drugim zeznaniu odpowiadają rzeczywistości. Skarga jednak zarzuca, że to postępowanie przeprowadziła władza wadliwie, gdyż z mętnych zeznań świadków powołanych przez Kalińską i jej syna, który również dodatkowe zeznanie podpisał, wyciągnęła ona fałszywe konsekwencje i nie przesłuchała samej skarżącej oraz wspomnianego w zeznaniach Kalińskich świadka Szenfelda. Otóż przesłuchani protokolarnie 11 grudnia 1934 Kalińscy zeznali, że im wiadomo dokładnie, iż zmarły Wajntrob pozostawił 1.000 dolarów a może i więcej w złocie, gdyż mówił, będąc u nich na kilka dni przed śmiercią, o posiadanej gotówce. Dalej zeznali, że o tej gotówce mówił również Nuchimowi Złotnickiemu, Wolfowi Szmorajdzie i Szymonowi Goldmanowi, i że pozostałe po zmarłym Wajntrobie 5 weksli à 1.000 zł, wystawione na zlecenie Łazara Szenfelda, zostały wykupione po śmierci spadkodawcy przez Szmula Wajntrauba. Przesłuchany zaś 15 stycznia 1937 Złotnicki oświadczył, że jest mu wiadome, że po zmarłym Wajntrobie pozostało m. i. 5 weksli à 1.000 zł i 1.000 dolarów w złocie, a przesłuchany tego samego dnia Goldman podał, że po śmierci Wajntroba krążyły pogłoski, jakoby zmarły pozostawił większą gotówkę a mianowicie 3.000 dolarów i że o tym mówił także Szmul Wajntraub, kuzyn zmarłego. Szmula Wajntrauba i Wolfa Szmorajdy władza nie przesłuchała, gdyż pierwszy zmarł, a drugiego nie mogła odnaleźć. Również Łazara Szenfelda nie przesłuchała, a akta nie wykazują, by co do przesłuchania jego były wszczęte jakiekolwiek kroki. Z przedstawionego postępowania wyjaśniającego, przeprowadzonego przez władzę, wynika, iż trafne jest twierdzenie skarżącej, że ono zostało przeprowadzone wadliwie i że ono nie wyjaśnia dostatecznie spornej kwestii. Otóż przede wszystkim należało wyjaśnić sprzeczność zachodzącą między pierwszym zeznaniem złożonym przez Ł. Kalińską a jej drugim zezna-

niem. Skoro ona bowiem protokolarnie przesłuchana podała, iż zmarły Wajntrob kilka dni przed śmiercią opowiadał jej, że posiada 1.000 dolarów w złocie i 5 weksli à 1.000 zł, to okoliczność ta, znana jej już przy złożeniu pierwszego zeznania, winna była znaleźć wyraz już w pierwszym przez nią wraz z skarżącą złożonym zeznaniu. W tym stanie rzeczy twierdzenie Kalińskiej, iż spadkodawca Wajntrob pozostawił w spadku prócz podanych przez nią w pierwszym zeznaniu przedmiotów majątkowych jeszcze dodatkowo przez nią podane przedmioty, nie zostało należycie wyjaśnione, tym bardziej, iż ona to swe twierdzenie opiera jedynie na ustnym oświadczeniu, złożonym przez zmarłego Wajntroba na kilka dni przed śmiercią, co wprawdzie potwierdza jeden z powołanych przez nią świadków, N. Złotnicki, podczas gdy drugi świadek Goldman jedynie zeznał, iż po śmierci Wajntroba krążyły pogłoski, jakoby zmarły pozostawił większą gotówkę, nie wspominając wcale 1.000 dolarów w gotówce i 5 weksli à 1.000 zł. Również winna była władza celem należytego wyświetlenia kwestii pozostałych rzekomo w spadku 5 weksli à 1.000 zł przesłuchać powołanego przez Kalińską Ł. Szenfelda, czego ona jednakże nie uczyniła. Dalej winien był być wynik przeprowadzonych dochodzeń przedstawiony skarżącej do oświadczenia się, co jednak z akt sprawy nie wynika, gdyż zawierają one jedynie oświadczenie skarżącej, iż ona, wezwana przez władzę, obstaje przy zeznaniu przez nią złożonym i odwołanie od dodatkowego wymiaru podtrzymuje, a w każdym razie winna była władza pozwana, celem umożliwienia stronie należytej obrony przed NTA, w zaskarżonym orzeczeniu podać, z jakich powodów daje wiarę zeznaniom osób wymienionych w tym orzeczeniu, — a nie jedynie zaznaczyć, iż dodatkowy wymiar znajduje uzasadnienie w zeznaniach złożonych przez te osoby.

Zaznaczyć jeszcze należy, o ile władza pozwana, jak to z odpowiedzi na skargę wynika, wymiar dodatkowy opiera na interesie fiskalnym Państwa i na postanowieniu § 14 rozp. wyk. poz. 794/23 Dz. Ust., — że władze przy wymiarze danin, należnych Państwu, obowiązane są kierować się jedynie przepisami ustawowymi i że w danym wypadku postanowienia § 14 rozp. wyk. nie mają zastosowania już z tego powodu, że przedmiotem zaskarżonego orzeczenia była właśnie kwestia ustalenia, czy do spadku należą pewne ściśle podane przedmioty i że kwestia ta winna była znaleźć rozstrzygnięcie w tym orzeczeniu.

Kierując się tymi rozważaniami, uchylił NTA zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

2621.

CŁO.

Zwrot cła: Kwity wywozowe przeterminowane.

Upływ terminu ważności kwitu wywozowego pociąga za sobą tylko ten skutek, że posiadacz takiego kwitu nie może na jego podstawie domagać się wypłaty wymienionej w nim kwoty zwrotu cła. Natomiast eksporter może prawa swego do żądania wypłaty sumy, na którą wydano mu kwit wywozowy, po upływie terminu ważności tego kwitu dowodzić w inny sposób.

Wyrok NTA z 1 lutego 1939 l. rej. 5269/36 w sprawie firmy: Zakłady Przemysłu Tłuszczowego i Olejarskiego „Union“ Sp. Akc. w Gdyni przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie zwrotu cła.

Po stwierdzeniu dokonanego przez skarżącą firmę wywozu nasion lnianych i konopnych Urząd Celny w Gdyni przyznał jej na podstawie przedstawionych zaświadczeń eksportowych Ministerstwa Przemysłu i Handlu zwrot cła w myśl rozp. z 31 lipca 1935 poz. 373 Dz. Ust. i wystawił 3 kwity wywozowe na kwoty 10.153 zł, 12.000 zł i 13.200 zł.

Przy podaniu z 31 lipca 1936 firma skarżąca przesłała kwity celem zrealizowania Urzędowi Celnemu w Warszawie, który przy piśmie z 8 sierpnia 1936 zwrócił je firmie z zawiadomieniem, że jako przeterminowanych nie może przyjąć do realizacji. Zażalenia, wniesionego na tę decyzję, nie uwzględniło Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 21 września 1936 z tym uzasadnieniem, iż rozp. o postępowaniu związanym z przyznawaniem zwrotów ceł (poz. 891/34 Dz. Ust.) nie przewiduje możności prolongowania terminu ważności kwitów wywozowych, zaś za przywróceniem uchybionego okresu w trybie art. 132 rozp. o prawie celnym (poz. 610/33 Dz. Ust.) nie przemawiają względy słuszności, gdyż uchybienie nastąpiło z winy strony, która miała możność przedstawić kwity wywozowe do zapłaty w terminie.

Orzeczenie to zaskarżyła firma do NTA zarzucając w skardze wadliwość postępowania i obrazę prawa. Skarżąca wywodzi w skardze, że nie powoływała się na rozp. z 27 października 1934 o postępowaniu związanym z przyznawaniem zwrotów ceł, jako na podstawę roszczenia, że władza pozwana uznała w zaskarżonym orzeczeniu, iż względy słuszności nie przemawiają za uwzględnieniem wniosku o przywrócenie uchybionego terminu, nie rozprawiając się z podniesionymi w zażaleniu w tym względzie argumentami, wreszcie, że pogląd władzy pozwanej na charakter kwitu wywozowego i skutki nieprzedstawienia go do zapłaty w terminie

miesięcznym od daty wystawienia — nie znajduje oparcia w rozp. z 31 lipca 1935. Zdaniem strony skarżącej, źródłem i podstawą roszczenia o zwrot cła jest nie kwit wywozowy, ale udowodniony fakt eksportu, nieprzedstawienie więc kwitu wywozowego w terminie jednomiesięcznym do realizacji nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania Skarbu Państwa, przedawnienie roszczenia o zwrot cła następuje bowiem w czasokresach przewidzianych w przepisach ogólnych, skoro zaś warunkiem uzyskania zwrotu cła jest nie kwit wywozowy, lecz zaświadczenie eksportowe, to niedotrzymanie terminu miesięcznego w przedstawieniu kwitu do zapłaty nie może zniwelować faktu przyznania i uprawnienia do zwrotu cła, jako też obowiązku zwrotu cła.

NTA rozważył co następuje:

Między stronami nie ma sporu co do tego, że skarżąca firma posiadała przewidziane rozporządzeniem z 31 lipca 1935 wymogi do uzyskania zwrotu cła z omawianego rozp. na łączną kwotę 35.353 zł i że na tę kwotę otrzymała też kwity wywozowe. Sporem objęta jest natomiast kwestia, jakie skutki pociąga za sobą nieprzedstawienie kwitów wywozowych do honorowania w terminie ich ważności, a mianowicie, czy trafne jest stanowisko władzy pozwanej, że otrzymanie zwrotu cła w tym wypadku nastąpić może jedynie w drodze przywrócenia uchybionego terminu na podstawie art. 132 prawa celnego, czy też słuszność ma strona skarżąca utrzymując, iż upływ terminu ważności kwitu wywozowego nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania Skarbu Państwa do wypłacenia stronie przyznanego jej zwrotu cła, a tylko zwalnia Skarb Państwa od honorowania takiego kwitu o tyle, o ile jego posiadacz roszczenia swego o zwrot cła nie udowodni merytorycznie.

Otóż według § 1 ust. 2 cyt. rozp., na podstawie którego wydano stronie skarżącej kwity wywozowe, „warunkiem przyznania zwrotu cła... jest uzyskanie w tym celu przez stronę zaświadczenia eksportowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu“, zaś według § 4 tegoż rozp. „na dowód przyznania zwrotu cła urząd celny, dokonywający odprawy wywozowej, wystawi kwit wywozowy na podstawie wymienionego w § 1 zaświadczenia eksportowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu i po stwierdzeniu wywozu towaru za granicę“. „Kwity wywozowe“ — w myśl § 5 tego rozp. — „opiewają na okaziciela, ważne są w ciągu miesiąca od daty ich wystawienia i służą do otrzymania w gotówce przyznanego zwrotu cła“.

Z przytoczonych przepisów wynika, że warunkiem uzyskania zwrotu cła jest dokonanie wywozu wymienionych w nich towarów oraz przedstawienie urzędowi celnemu odpowiednich zaświadczeń eksportowych, i dalej, że wystawiony przez urząd celny kwit wywozowy jest kwalifikowanym środkiem dowodowym, legitymującym jego posiadacza do podjęcia we właściwym urzędzie celnym przyznanej kwoty zwrotu cła. Posiada-

czowi kwitu wywozowego przedstawiającego go urzędowi celnemu w terminie jego ważności obowiązany jest urząd celny wypłacić wymienioną w nim kwotę, przyznaną tytułem zwrotu cła, — i nie ma prawa domagać się od niego przedstawienia jakichkolwiek innych dowodów celem wykazania uprawnienia do podjęcia wymienionej w kwicie sumy.

Ważność tego środka dowodowego ograniczona jest jednak czasowo na okres jednego miesiąca od daty jego wystawienia, co ma ten skutek, że po upływie tego okresu czasu kwit wywozowy traci moc dowodową jako legitymacja do podjęcia przyznanego zwrotu cła. Nie wynika z tego jednak — jak trafnie utrzymuje skarga — by z upływem odnośnego terminu gasło samo prawo strony, której przyznano zwrot cła, do jego otrzymania, oraz odpowiadające temu prawu zobowiązanie Skarbu Państwa. Skutek taki musiałby być wyraźnie w odnośnych przepisach przewidziany. Władza pozwana żadnego jednak takiego przepisu nie wskazuje, ani wskazać nie może, bo ani prawo celne, ani rozp. z 31 lipca 1935, ani wreszcie rozp. o postępowaniu, związanym z przyznawaniem zwrotów ceł, takiego postanowienia nie zawierają. Upływ terminu ważności kwitu wywozowego pociąga za sobą tylko ten skutek, że posiadacz takiego kwitu nie może na jego podstawie domagać się wypłaty wymienionej w nim kwoty zwrotu cła. Nie wynika z tego jednak, by eksporter prawa swego do żądania wypłaty sumy, na którą wydano mu kwit wywozowy, nie mógł po upływie terminu ważności tego kwitu dowodzić w inny sposób.

Gdy władza pozwana, wychodząc z odmiennego założenia prawnego, odmówiła żądaniu strony skarżącej li tylko z powodu upływu terminu ważności kwitów wywozowych, uznał Trybunał, że postępowanie władzy pozwanej dotknięte jest z uwagi na powyższe wadliwością. . . .

Stanowisko zajęte przez NTA w przytoczonym wyroku nie wydaje się trafne z przyczyn następujących:

Podstawą prawną instytucji zwrotu cła jest art. 23 prawa celnego (poz. 610/33 Dz. Ust.), który (w ust. 1 pod lit. b) zawiera przepis, iż Minister Skarbu w porozumieniu z Ministrami: Przemysłu i Handlu oraz Rolnictwa i Ref. Roln. może na warunkach wspólnie ustanawianych przyznawać w drodze rozporządzenia częściowy lub całkowity zwrot cła. Zatem — jak z tego przepisu wynika — Minister Skarbu może ustanawiać warunki, na jakich przyznawany będzie zwrot cła. Takim warunkiem między innymi jest niewątpliwie i termin ważności kwitu wywozowego, ustalony w § 5 rozp. Ministra Skarbu z 31 lipca 1935 w sprawie zwrotu cła przy wywozie zbóż, strączkowych, nasion oleistych, produktów przemiału, grochu polerowanego i słodu (poz. 373 Dz. Ust.), — wydanego na podstawie art. 23 ust. 1 lit. b) prawa celnego. Miesięczny termin ważności kwitu wywozowego jest takim samym warunkiem do otrzymania w gotówce zwrotu cła, jak warunek przedstawienia urzędowi celnemu przez eksportera zaświadczenia eksportowego, na podstawie którego dopiero urząd celny może wystawić kwit wywozowy. Skoro zatem NTA uważa, iż niezbędnym warunkiem wystawienia przez urząd celny kwitu wywozowego jest przedstawienie odpowiedniego zaświadczenia eksportowego, to konsekwentnie powinienby —

m. zd. — uznać, iż nieodzownym warunkiem jest również przedstawienie do realizacji kwitu wywozowego w terminie w nim określonym. Termin ten pozostaje w ścisłej łączności z obowiązkiem składania przy wywozie w urzędzie celnym zaświadczeń eksportowych w celu uzyskania zwrotu cła.

NTA podkreśla w uzasadnieniu wyroku, że gdyby po upływie terminu, określonego w kwicie wywozowym, miało gasnąć prawo eksportera do otrzymania zwrotu cła, to skutek taki powinien być wyraźnie w odnośnych przepisach przewidziany, podczas gdy ani prawo celne, ani rozp. z 31 lipca 1935, ani wreszcie rozp. o postępowaniu związanym z przyznawaniem zwrotów ceł takiego postanowienia nie zawierają. Z tym zapatrywaniem też pogodzić się nie można, albowiem skoro prawo celne przewiduje możność ustalania pewnych warunków, pod którymi może być przyznawany i dokonywany zwrot cła, a rozp. Ministra Skarbu, wydane na podstawie prawa celnego, określa właśnie warunki, w jakich może nastąpić przyznanie i wypłata cła eksporterowi, to tylko dopełnienie w s z y s t k i c h tych warunków — mających tę samą podstawę prawną i tę samą moc wiążącą — daje eksporterowi prawo otrzymania zwrotu cła, wobec czego nie wydaje się potrzebnym, ażeby prawodawca osobno jeszcze postanawiał, jakie skutki pociągać będzie za sobą niedochowanie poszczególnych warunków. Wystarczy, że prawodawca powiedział, iż podstawą do zwrotu cła są kwity wywozowe, wystawione przez urząd celny na okaziciela z ważnością w ciągu miesiąca.

Innego sposobu wypłaty zwrotów ceł niż na podstawie ważnych kwitów wywozowych przytoczone wyżej rozporządzenia nie przewidują — gdyby natomiast było intencją prawodawcy, by wypłata zwrotu cła mogła nastąpić również i bez kwitów wywozowych lub po terminie ich ważności, to niechybnie byłby przewidział również tryb postępowania w takich przypadkach. Skoro tego nie uczynił, to z góry wykluczył możliwość otrzymania zwrotu cła w inny sposób niż przy pomocy kwitów wywozowych.

Wypadnie jeszcze zauważyć, że gdyby przyjąć stanowisko NTA zajęte w wyroku, iż eksporter może dochodzić zwrotu cła również i bez przedstawienia w urzędzie celnym kwitów wywozowych, skoro tylko udowodni wywóz towaru za granicę — to mogłaby zajść w pewnych przypadkach kolizja z warunkami przewidzianymi w § 17 rozp. Ministra Skarbu z 27 października 1934 o postępowaniu związanym z przyznawaniem zwrotów ceł przy wywozie za granicę niektórych towarów (poz. 891 Dz. Ust.). Mianowicie w myśl tego przepisu eksporter przy wywozie innych artykułów niż zboża, produktów przemiału lub słodu, realizując w upoważnionych do tego urzędach celnych kwity wywozowe i w okresie ich ważności, powinien jednocześnie uiścić cło w kwocie nie mniejszej od tej, na jaką opiewa kwit wywozowy przedstawiony do realizacji.

Zygmunt Czyżewski

2622.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Sprzedaż spirytusu wyrobionego bez zezwolenia.

1. Sprzedaż spirytusu wyrobionego bez zezwolenia nie może być uważana za odrębne przestępstwo, lecz stanowi dowód stwierdzający, że

niedozwolony wyrób spirytusu odbywał się nie w warunkach § 1 art. 66 p. k. s. lecz § 2 tego artykułu.

2. Posiadanie urządzenia do wyrobu spirytusu nie stanowi osobnego przestępstwa, gdyż posiadanie takiego urządzenia wchodzi w skład czynności przygotowawczej do czynu przestępnego — potajemnego wyrobu spirytusu.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 24 października 1938 2 K. 1688/38.

Kasacja oskarżonego zarzuca: 1) obrazę art. 66 § 1 i § 3 p. k. s. przez uznanie przez Sąd wyrokujący, że oskarżony dopuścił się dwóch przestępstw i przez wymierzenie w następstwie tego kary z § 1 art. 66 p. k. s. i kary z § 2 art. 66 p. k. s.;... 3) obrazę art. 368 i 369 k. p. k. przez brak określenia w sentencji wyroku zarzuconego i przypisanego przestępstwa z art. 76 p. k. s.; 4) obrazę art. 10, 360 i 379 k. p. k. przez niewskazanie przesłanek, na podstawie których Sąd przyjął cechy zarobkowości oraz przez przyjęcie, że znalezione naczynie u oskarżonego było urządzeniem do wyrobu spirytusu, mimo że akt oskarżenia określał to naczynie jako parnik.

SN zważył co następuje:

Zarzut kasacji wskazujący na obrazę art. 66 p. k. s. jest zasadny.

Art. 66 p. k. s. przewiduje w trzech pierwszych paragrafach trzy różne stany faktyczne, a to: wyrób spirytusu bez zezwolenia, wyrób spirytusu bez zezwolenia w celach zarobkowych i sprzedaż spirytusu wyrobionego bez zezwolenia.

Zarobkowy wyrób spirytusu polega na wyprodukowaniu spirytusu w celach dochodowych, drogą zbycia go osobom trzecim. W tym wypadku wola i zamiar sprawcy skierowane są na wyrób spirytusu w celach jego sprzedaży, toteż sprzedaż takiego spirytusu wyrobionego bez zezwolenia nie może być uważana za odrębne przestępstwo, lecz stanowi dowód stwierdzający, że niedozwolony wyrób spirytusu odbywał się nie w warunkach § 1 art. 66 p. k. s., lecz § 2 art. 66 p. k. s.

Nie miał również Sąd wyrokujący podstaw do uznania, że posiadanie urządzenia do wyrobu spirytusu stanowi osobne przestępstwo, skoro bez posiadania urządzenia do wyrobu spirytusu wyrób spirytusu jest nie do pomyślenia i posiadanie takiego urządzenia do wyrobu spirytusu wchodziło poniekąd w skład czynności przygotowawczej do czynu objętego art. 66 p. k. s., tj. potajemnego wyrobu spirytusu.

Nie można przeto uznać w takim wypadku zbiegu, podobnie jak nie zachodzi on między kradzieżą z włamaniem i posiadaniem narzędzi złodziejskich, i w konsekwencji należy przyjąć, że stan przestępny z art. 76 p. k. s. pochłonięty zostaje przez dalej idący przepis § 1 i 2 art. 66 p. k. s.

i że tym samym czyn oskarżonego może być oceniany tylko z punktu widzenia § 1 lub 2 art. 66 p. k. s.

Z tych względów, nie wdając się w rozpatrywanie pozostałych zarzutów kasacyjnych, zaskarżony wyrok należy uchylić w stosunku do oskarżonego M.

2623.

EGZEKUCJA DANIN PUBLICZNYCH.

Zajęcie czynszu z nieruchomości w trybie administracyjnym.

Egzekucja z czynszu może być prowadzona w postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych.

Wyrok NTA z 9 grudnia 1938 l. rej. 92/37 w sprawie dra Abrahama Schächtera przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie ulg podatkowych i egzekucji.

...Pozostaje do rozstrzygnięcia jedynie, podniesiony również w odwołaniu, zarzut skargi, że egzekucja wdrożona przez I Urząd Skarbowy w Przemyślu przez zajęcie czynszu w myśl § 100 post. egz. władz skarb. jest niedopuszczalna, ponieważ jest równoznaczna z egzekucją przez przymusowy zarząd nieruchomości, którą można wdrożyć wyłącznie w drodze egzekucji sądowej.

NTA rozważył co następuje:

Postępowanie egzekucyjne władz skarbowych, unormowane rozp. Rady Min. z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust., postanawia w § 2, że egzekucja w trybie administracyjnym jest dopuszczalna tylko z ruchomości oraz z wierzytelności i praw majątkowych, niezabezpieczonych na nieruchomości lub na wierzytelności hipotecznej, zaznaczając w ust. 2 tego paragrafu, że egzekucja z nieruchomości, nie wyłączając egzekucji przez przymusowy zarząd nieruchomości, jest dopuszczalna tylko w drodze sądowej.

Tryb egzekucji z wierzytelności pieniężnych i innych praw majątkowych określają § 100 i n. cyt. rozp., które nie zawiera zresztą żadnego przepisu ograniczającego możność egzekucyjnego zajęcia czynszu w myśl § 2 i 100 rozp. Wobec powyższego należy dojść do wniosku, że czynsz podpada pod pojęcie wierzytelności a tym samym egzekucja z zajęcia czynszu może być prowadzona w postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych.

Że to stanowisko prawne jest słuszne, wynika jasno z przepisów drugiej części k. p. c., która obok egzekucji z wierzytelności pieniężnych i praw

majątkowych, określonej w art. 629 i n., wprowadza również egzekucję z pożytków i dochodów z nieruchomości przez zarząd przymusowy (art. 758 i n.), a mimo to mówiąc o podziale sumy, uzyskanej przez egzekucję z wierzytelności i praw majątkowych, wymienia wyraźnie w art. 796 § 1 p. 2 „sumy uzyskane z zajęcia u dzierżawców i lokatorów czynszu z tej nieruchomości".

Skoro więc wedle k. p. c. wierzyciel może celem ściągnięcia swej pretensji wdrożyć wedle wyboru egzekucję przez zajęcie czynszu w trybie egzekucji z wierzytelności lub w trybie przymusowego zarządu, brak wszelkiej podstawy do przyjęcia, by Skarb Państwa nie mógł uzyskać zajęcia czynszu w trybie § 2 i 100 post. egz. władz skarb. i — przy jednakowym ujęciu egzekucji z wierzytelności i praw majątkowych w tym rozp. i w k. p. c. — miał być gorzej traktowany od każdego prywatnego wierzyciela, który w myśl wyżej powołanych przepisów k. p. c. może według swego uznania wdrożyć egzekucję przez zarząd przymusowy nieruchomości, bądź też zadowolić się jedynie egzekucją z zajęcia czynszu....

Zupełnie słuszne jest wypowiedziane przez NTA zapatrywanie, że przepis § 100 post. egz. władz skarb. daje wierzycielowi egzekucji skarbowej te same uprawnienia co art. 629 i nast. k. p. c., o ile oczywiście chodzi o wierzytelności i prawa majątkowe niezabezpieczone na nieruchomości lub wierzytelności hipotecznej. Istota zagadnienia tkwi jednak w czym innym, a mianowicie w tym, czy można prowadzić egzekucję z czynszu najmu lub dzierżawy pod postacią egzekucji z wierzytelności pieniężnej, czy też zaspokojenie wierzyciela z tych pozycji majątku dłużnika może nastąpić w drodze egzekucji przez zarząd przymusowy. Ponieważ egzekucję przez przymusowy zarząd prowadzić można tylko w drodze sądowej, przeto przyjęcie tej ostatniej koncepcji byłoby równoznaczne z przyjęciem niedopuszczalności egzekucji w trybie administracyjnym z czynszów.

Sprawa dopuszczalności egzekucji z czynszów najmu lub dzierżawy pod postacią egzekucji z wierzytelności pieniężnej nie może nasuwać żadnych trudności, gdy w grę wchodzą czynsze zaległe. Wtedy bowiem odpada jakakolwiek przyczyna odmiennego ich traktowania od innych wierzytelności. Ale ten przypadek jest stosunkowo mało aktualny i nie był też przedmiotem rozważań NTA. W konkretnym bowiem przypadku chodzi o dopuszczalność zajęcia w trybie egzekucji z wierzytelności czynszów w przyszłości zapaść mających.

NTA daje w tej mierze odpowiedź twierdzącą, co wydaje się w zasadzie trafne mimo szeregu wątpliwości, jakie pod tym względem mogą się nasunąć. Słusznie też powołuje się NTA na przepis art. 796 § 1 p. 2 k. p. c., który wspomina o „sumach, uzyskanych z zajęcia u dzierżawców i lokatorów czynszu z tej nieruchomości", gdyż przepis ten wychodzi z oczywistego założenia, że egzekucja taka jest dopuszczalna.

Nie powinno się jednak zapominać o jednym. Pierwotny tekst przepisów prawa o sądowym postępowaniu egzekucyjnym nie znał egzekucji przez zarząd przymusowy. Dlatego też przewidywał dopuszczalność zaspokojenia wierzyciela z pożytków i doch[illegible] w trybie egzekucji z wierzytelności i innych praw majątkowych. Tymcz[illegible]nak w toku obrad nad ostatecznym tekstem drugiej części k. p. c. uz[illegible]owe wprowadzić instytucję egzekucji przez zarząd przymusowy i w ten [illegible]ucja ta znalazła się w ostatecznie obowiązującym tekście kodeksu. Mimo

jej wprowadzenia zaniechano uregulować stosunek tej egzekucji do egzekucji z czynszów, pozostawiając nietknięte wszelkie dotychczasowe przepisy w tej ostatniej materii. W obecnym zatem stanie rzeczy wbrew szeregowi zapatrywań (por. np. Blumenfeld, O egzekucji z czynszów z nieruchomości, Nowa Palestra 1936 nr 8; uzasadnienie postanowienia Sądu Okr. we Lwowie w Czasop. Sędz. 1935 nr 4), według których kierowanie egzekucji do czynszów możliwe ma być tylko w drodze zarządu przymusowego, uznać należy, że prowadzenie egzekucji z czynszów możliwe jest również i w drodze zajęcia wierzytelności. Takie też jest dominujące stanowisko literatury w stosunku do tego problemu (por. Gołąb-Wusatowski, II, str. 344; Allerhand, II, str. 291; Korzonek, II, str. 887 i n.; Stawski, Egzekucja z czynszów, PPC 1936, str. 300 i n.).

Jeśli jednak de lege lata musi się przyjąć dopuszczalność egzekucji z czynszów w trybie egzekucji z wierzytelności, to de lege ferenda rozwiązanie takie nie wydaje się zadawalające. Skoro bowiem ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie instytucji zarządu przymusowego, którego dopuszczalność uzależnił od dość rygorystycznych wymogów (np. konieczność pokrycia egzekwowanej wierzytelności z dwuletniego czystego dochodu), to nie wydaje się wskazane, by umożliwiać wierzycielowi osiągnięcie tych samych celów na innej drodze z pominięciem powyższych wymogów. Instytucja egzekucji przez zarząd przymusowy ma niewątpliwie na oku pogodzenie interesów dłużnika z interesami wierzycieli, utrzymanie źródła dochodów dłużnika przy równoczesnym zaspokojeniu jego wierzycieli z uzyskanych nadwyżek dochodu. Ta myśl przyświeca zasadom rozdziału sum uzyskiwanych w toku zarządu przymusowego. Sprzeczne niezawodnie z tak pomyślanym systemem, mającym godzić rozbieżne interesy całego szeregu osób zainteresowanych w zaspokojeniu z dochodów nieruchomości, jest wyrwanie pewnej dodatniej pozycji majątkowej i przydzielenie jej na zaspokojenie jednego lub kilku wierzycieli. Dzieje się to przede wszystkim ze szkodą dłużnika, który pozbawiony całkowicie jedynego nieraz dochodu z nieruchomości nie jest w stanie dalej się przy niej utrzymać. Prowadzenie egzekucji przez zajęcie czynszów jest zatem zjawiskiem społecznie niepożądanym, dającym się uzasadnić tylko w tych systemach prawa egzekucyjnego, jakie nie znają egzekucji przez przymusowy zarząd.

Choć zatem stanowisko NTA na tle obowiązującego prawa jest uzasadnione, to jednak z prawno-politycznego punktu widzenia należy oświadczyć się przeciwko dopuszczalności egzekucji z czynszów w przyszłości zapaść mających w trybie egzekucji z wierzytelności.

Marian Waligórski

2624.

PRZESTĘPSTWA SKARBOWE.

Przechowywanie sacharyny bez zezwolenia. — Nadzwyczajne złagodzenie kary.

1. Przechowywanie sacharyny na czyjąś prośbę, z w[...] bez zezwolenia przechowywać sacharyny nie wolno bez względu

to jest sacharyna własna czy cudza, stanowi przestępstwo z art. 108 p. k. s.; niezgłaszanie się właściciela po sacharynę czy też rozmyślne zwlekanie z odebraniem jej nie pozbawia tego przechowania cech przestępstwa.

2. Stwierdzenie, czy w danej sprawie zachodzą tego rodzaju okoliczności, które by uzasadniały zastosowanie nadzwyczajnego złagodzenia kary, zależy od swobodnego uznania sądu wyrokującego.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 7 czerwca 1938 1 K. 2814/37.

Kasacja oskarżonego zarzuca: 1) że w czynie oskarżonego nie ma cech przestępstwa mu przypisanego z uwagi na to, że oskarżony był zmuszony do trzymania sacharyny mimo swej woli, ponieważ sacharyna nie była własnością oskarżonego, lecz zmarłego R., który początkowo nie chciał odebrać sacharyny, później zaś z powodu braku klucza nie można było oddać sacharyny R. ani też wydać jej osobie, która w imieniu R. przychodziła, gdy R. zmarł; trzymanie sacharyny z konieczności nie może być uważane za przechowywanie, gdyż wola oskarżonego nie była skierowana na przechowanie, 2) że Sąd wyrokujący nie wziął tych okoliczności pod uwagę przy wymiarze kary, mimo że uzasadniałyby one zastosowanie nadzwyczajnego złagodzenia kary w myśl art. 23 § 1 lit. b) p. k. s.

SN zważył co następuje:

Sąd wyrokujący ustalił na podstawie własnych wyjaśnień oskarżonego, że on przechowywał w ciągu kilku lat sacharynę z wiedzą o tym, że to jest sacharyna, przyjmując nawet, że oskarżony sacharynę tę otrzymał na przechowanie od R., i uznał, że wystarcza to w zupełności do przypisania mu przestępstwa z art. 108 p. k. s. Zapatrywanie to jest słuszne, gdyż przechowywanie sacharyny na czyjąś prośbę jest jednak karygodnym przechowywaniem sacharyny w rozumieniu art. 108 § 1 p. k. s., oskarżony miał wolę przechowywania jej, skoro się godził na trzymanie jej u siebie i czynił to świadomie, ukrywając ją w piwnicy. Niezgłaszanie się właściciela po sacharynę czy też rozmyślne zwlekanie z odebraniem jej nie pozbawiało tego świadomego przechowywania cech przestępstwa, skoro oskarżony wiedział, że bez zezwolenia przechowywać sacharyny nie wolno bez względu na to, czy to jest sacharyna własna czy cudza. Nie może więc być mowy o trzymaniu sacharyny bez swej woli, gdyż nic nie stało na przeszkodzie nieprzyjęciu sacharyny na przechowanie lub też pozbyciu się jej w jakikolwiek sposób, choćby przez zniszczenie jej lub wyrzucenie albo wydanie władzy skarbowej.

Pierwszy zatem zarzut kasacji należy uznać za całkowicie bezpodstawny.

Również i dalszy zarzut kasacji jest chybiony, ponieważ stwierdzenie, czy w danej sprawie zachodzą tego rodzaju okoliczności, które by

uzasadniały zastosowanie nadzwyczajnego złagodzenia kary, zależy od swobodnego uznania sądu wyrokującego i kontroli kasacyjnej nie ulega.

Z tych względów kasację oskarżonego oddalono.

2625.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od kopalń: Kryteria decydujące o uprawnieniu związków komunalnych do poboru podatku.

Uprawniony do poboru podatku od kopalń jest przede wszystkim ten związek komunalny, na którego obszarze znajduje się pole górnicze; jeśli jednak szyb wydobywczy znajduje się na terenie innego związku, to związek ten jest współuprawniony do poboru podatku.

Wyrok NTA z 7 października 1938 l. rej. 2586/36 w sprawie Gminy m. Dąbrowy Górniczej przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie podatku od kopalń.

W polu górniczym Koszelew-Ksawery-Tryvoulsy, położonym całkowicie na obszarze m. Będzina, posiadało Towarzystwo Francusko-Włoskie dwa szyby wydobywcze. W dniu 1 listopada 1934 Towarzystwo zaniechało wydobywania węgla przez te szyby, a cała ilość węgla, urobionego w tym polu, przewożona bywa podziemną przecznicą do szybów kopalni „Paryż", znajdujących się na obszarze m. Dąbrowy Górniczej. W związku z tym Zarząd m. Dąbrowy Górniczej zawiadomił Towarzystwo, że podatek od kopalń od węgla, wydobytego przez szyb „Paryż", przypadać będzie na rzecz tego miasta. Natomiast Zarząd m. Będzina wezwał Towarzystwo do wpłacania podatku nadal na rzecz m. Będzina i zwrócił się do Wojewody kieleckiego z prośbą o rozstrzygnięcie sporu między nim a m. Dąbrową Górniczą. Decyzją z 30 maja 1935 orzekł Wojewoda kielecki, że gminie m. Będzina służy prawo poboru podatku od kopalń od węgla, wydobytego z terenu m. Będzina za pośrednictwem szybów „Paryż" i „Chaper". Odwołania od tej decyzji, wniesionego przez gminę m. Dąbrowy, nie uwzględniło Ministerstwo Spraw Wewn. orzeczeniem z 27 lutego 1936. Na to ostatnie orzeczenie wniesiona została skarga do NTA.

NTA rozważył co następuje:

Wprawdzie ustawa o tymcz. ureg. fin. komun. uchwalona została w czasie, gdy nie obowiązywało jeszcze polskie prawo górnicze poz. 654/30 Dz. Ust., lecz jej art. 5, na tle którego toczy się spór, nawiązuje do pojęć

prawa górniczego, obowiązującego w chwili jej wydania, należy ją przeto interpretować na tle postanowień prawa górniczego, obowiązującego w chwili wydania zaskarżonego orzeczenia. Otóż prawo górnicze poz. 654/30 Dz. Ust. zna pojęcie kopalni (np. art. 74 ust. 1 i art. 75 ust. 1 p. 2 i ust. 2), lecz nie daje definicji tego pojęcia. Z konstrukcji prawa górniczego wynika jednak, że pojęcie to wiąże się ściśle z pojęciem pola górniczego, tj. przestrzenią gruntu, w której granicach powstała na podstawie oddzielnego aktu własność górnicza (art. 17). Od pojęcia kopalni odróżnia prawo (art. 74 ust. 1) budowle i urządzenia, o których mowa w art. 75 i 76, a które właściciel pola w celu poszukiwania i wydobywania w polu górniczym minerału ma prawo wznosić zarówno w granicach tego pola jak i poza nim. Wymienione w cyt. art. 75 i 76 wyrobiska górnicze, budowle i urządzenia stanowią część składową wzgl. przynależność pola górniczego, któremu służą. Ani kopalnia ani zakład górniczy (art. 81 ust. 1 prawa górniczego) nie mogą istnieć bez pola górniczego. Jeśli by więc nawet uznać, że pojęcie pola górniczego nie pokrywa się z pojęciem kopalni, to w każdym razie pole górnicze stanowi część składową kopalni bardziej zasadniczą niż szyb wydobywczy, również szyb wydobywczy wchodzi w skład kopalni jako jej część dopiero za pośrednictwem pola górniczego, którego jest częścią składową wzgl. przynależnością. Jeśli tedy ust. 1 art. 5 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 884/32 Dz. Ust.) głosi, że podatek od kopalń wprowadzić mogą te związki komunalne, na obszarze których znajdują się kopalnie, ust. 4 zaś tego artykułu głosi, że do wymiaru i poboru podatku uprawnione są gminy i powiatowe związki komunalne, na których obszarze znajdują się kopalnie, budowle pomocnicze i inne przynależności, to z postanowienia tego wynika, że uprawnione do poboru podatku są przede wszystkim te związki, na których obszarze znajduje się pole górnicze. Tego rodzaju interpretacja jest zgodna także z celem podatku od kopalń, który, jak to wynika z uzasadnienia Komisji Sejmowej (Druk Sejmu nr 674/23), wprowadzony został celem usunięcia skutków zaniedbania, w jakim znajdują się zagłębia węglowe i naftowe, a zaniedbanie takie powstaje przede wszystkim tam, gdzie się z reguły minerał wydobywa, tj. w polu górniczym. Poza tym wobec wyraźnego brzmienia ustawy mają prawo do wymiaru i poboru podatku te związki, na których obszarze znajdują się przynależności pola górniczego w rozumieniu art. 75, 76 i 77 prawa górniczego. Tym samym przepis § 22 rozp. wyk. poz. 937/32 Dz. Ust., o ile by z niego miało wynikać, że związki komunalne, na których obszarze znajdują się pola górnicze, nie mają prawa wymiaru i poboru podatku od kopalń, nie byłby zgodny z ustawą o tymcz. ureg. fin. komun., która w art. 26 uprawnia Ministra Spraw Wewn. do wydania w rozp. wyk. szczegółowych przepisów w przedmiocie obliczenia udziału różnych związków we wpływach z poszczególnych podatków, lecz nie uprawnia go do

ustalania prawa związku komunalnego do wymiaru i poboru podatku od kopalń.

Nie jest sporne, że chodzi o podatek od węgla wydobytego w polu górniczym (kopalni) Koszelew-Ksawery-Tryvoulsy, położonym całkowicie na obszarze m. Będzina, wobec czego w myśl powyższych wywodów do wymiaru i poboru tego podatku uprawnione jest przede wszystkim to miasto, a to tym więcej, że na jego obszarze znajduje się szyb bezpieczeństwa tej kopalni oraz domy, służące na pomieszczenie robotników kopalni, które to urządzenia w myśl art. 77 ust. 1 oraz art. 75 ust. 1 p. 2 i 6 stanowią część składową wzgl. przynależność pola górniczego (kopalni).

Nie jest sporne, że wyrobek z pola górniczego (kopalni) Koszelew-Ksawery-Tryvoulsy wywożony jest chodnikiem podziemnym do innego pola górniczego (kopalni) i wydobywany na powierzchnię przez szyb „Paryż". Wobec tego szyb ten stanowi również przynależność kopalni Koszelew-Ksawery-Tryvoulsy, a skoro szyb ten położony jest na terenie skarżącego miasta Dąbrowy Górniczej, to przez to samo stało się ono współuprawnione do wymiaru i poboru podatku od węgla, wydobywanego z wymienionej kopalni; co do wysokości i sposobu pobrania podatku oraz co do podziału wpływów podatkowych winno w myśl ust. 5 art. 5 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. nastąpić porozumienie między m. Będzinem a Dąbrową Górniczą, w braku zaś porozumienia rozstrzygnięcie władzy nadzorczej. Tego rodzaju rozstrzygnięcie jest właśnie przedmiotem niniejszej skargi. Rozstrzygnięcie takie nie musi prowadzić koniecznie do przyznania udziału we wpływach z podatku od kopalń temu związkowi, na którego terenie znajduje się przynależność kopalni. W myśl bowiem art. 5 ust. 6 cyt. ustawy wpływy z podatku mają być użyte wyłącznie na cele inwestycyjne w miejscowościach, w których znajduje się przynależność kopalni, a przecież może zajść taka sytuacja, że przynależność czy to ze względu na swój rozmiar, czy charakter czy wreszcie inne okoliczności wcale nie wpływa na zwiększenie potrzeb inwestycyjnych danego związku. Istnienie więc uprawnienia danego związku do wymiaru i poboru podatku in abstracto nie przesądza jeszcze, że udział tego związku w podatku musi się in concreto wyrazić w pewnej określonej kwocie. Nieprzyznanie więc żadnego udziału w podatku przez władzę nadzorczą nie czyni samo przez się danej decyzji nieważną. Rzeczą danego związku jest wykazać w danym wypadku nie tylko istnienie uprawnienia, ale i jego rozmiar. Skarga jednak nie zawiera żadnego zarzutu w tym względzie, czy i o ile przynależność szybu „Paryż" do kopalni Koszelew-Ksawery-Tryvoulsy zwiększa potrzeby inwestycyjne m. Dąbrowy Górniczej, czy więc i o ile w myśl powyższych wywodów uzasadnia udział skarżącej gminy we wpływach z podatku, pobieranego z tej kopalni.

Zarzut skargi, że przyznanie gminie m. Będzina prawa do wymiaru

i poboru podatku może nasunąć uprawnionym związkom duże trudności przy podziale podatku, staje się w tym stanie rzeczy bezprzedmiotowy; zresztą nie mógłby on uzasadnić nielegalności zaskarżonego orzeczenia, skoro ustawodawca trudność tę przewidział i usunięcie jej ust. 5 art. 5 ustawy uregulował.

2626.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek budynkowy.

Jeżeli budynek, należący do Skarbu Państwa, używany jest w części jako mieszkanie służbowe i z tego tytułu przynosi dochód, reszta zaś tego budynku, wykorzystana zgodnie z przeznaczeniem, dochodu nie daje i dawać nie może, to dla ustalenia okoliczności, czy budynek przynosi właścicielowi czysty dochód (art. 4 śląskiej ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.), brać należy pod uwagę całość budynku, którego utrzymanie powoduje wydatki, a nie tylko część, zajętą na mieszkanie służbowe. (Teza).

Wyrok NTA z 21 grudnia 1938 l. rej. 2427/36 w sprawie sporno-administracyjnej Skarbu Państwa przeciw Gminie m. Rybnika w przedmiocie podatku budynkowego.

...Z art. 4 śl. ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.), szczególnie zaś ze statutu pozwanej gminy z 24 października 1924 o poborze podatku budynkowego, na którym opiera się wymiar spornego podatku a który mówi o pobieraniu podatku od budynków w r a z z n a l e ż ą c y m i d o ń p o d w ó r z a m i, wynika, że przedmiotem opodatkowania są budynki w całości, a nie poszczególne ich części. Jeżeli więc w danym przypadku część opodatkowanego budynku sądowego używana jest jako mieszkania służbowe i z tego tytułu przynosi dochód, reszta zaś budynku, w y k o r z y s t a n a z g o d n i e z p r z e z n a c z e n i e m, dochodu nie daje i dawać nie może, — dla ustalenia, czy budynek przynosi właścicielowi czysty dochód, brać należy pod uwagę — jak to słusznie przyjęto w zaczepionym wyroku — całość budynku, który właściciel posiada i którego utrzymanie powoduje dla niego wydatki. Ponieważ z przeprowadzonego przez Sąd I instancji obliczenia wynika, że w okresie podatkowym 1925—1931/32 opodatkowany budynek nie dał czystego dochodu, słusznie Sąd I instancji orzekł, że wobec przepisów art. 13 ustawy z 17 grudnia 1921 (poz. 6/22 Dz. Ust.) i art. 4 ust. 2 śl. ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. sporny podatek wymierzono bezpodstawnie, i słusznie wymiar tego podatku uchylił....

2627.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Świadczenia w naturze na niektóre cele publiczne a zwolnienie w b. zab. austr. na podstawie ustaw gminnych duchownych od świadczeń szarwarkowych[1].

Z dniem wejścia w życie ustawy z 26 marca 1935 o świadczeniach w naturze na niektóre cele publiczne poz. 204 Dz. Ust., zmienionej dekretem z 4 listopada 1936 poz. 593 Dz. Ust., przestały obowiązywać przepisy § 83 lit. b) gal. krajowej ustawy gminnej z 12 sierpnia 1866 wzgl. § 89 lit. b) gal. krajowej ustawy gminnej z 13 marca 1889, zwalniające duszpasterzy od obowiązku posług i robót (świadczeń szarwarkowych) na cele gminne. (Teza).

Wyrok NTA z 22 marca 1939 l. rej. 952/37, 5847/37, 6273/37, 6579/37 i 5095/37 w sprawie ks. Michała Drozdowskiego oraz Gr. kat. Probostwa w Szerszeniowcach i Oleksińcach i innych przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Borszczowie i innym w przedmiocie świadczeń drogowych w naturze.

Sprawy dotyczą wspólnego zagadnienia, czy od obowiązku świadczeń na cele drogowe, przewidzianego w ustawie z 26 marca 1935 o świadczeniach w naturze na niektóre cele publiczne poz. 204 Dz. Ust., zmienionej dekretem z 4 listopada 1936 poz. 593 Dz. Ust., zwalnia duszpasterzy przepis § 83 krajowej ustawy gminnej z 12 sierpnia 1866 Dz. Ust. Kraj. nr 19 wzgl. § 86 krajowej ustawy gminnej z 13 marca 1889 Dz. Ust. Kraj. nr 24, według których do posług i robót nie mogą być pociągani pasterze dusz co do ich kongruy.

Według § 9 krajowej ustawy gminnej z 12 sierpnia 1866, obowiązującej na ziemiach b. zaboru austr., członkowie gminy mają udział w myśl przepisów ustawy tak w prawach i korzyściach, jako też w obowiązkach i ciężarach gminy. W § 77 upoważniła ustawa gminy do nakładania a) dodatków do podatków bezpośrednich i do podatku konsumcyjnego, b) innych opłat i c) posług i robót na potrzeby gminy według zasad równomierności i powszechności świadczeń (§ 78 i 82), o ile ustawa nie przewiduje wyjątków m. i. w § 83. Otóż § 83 stanowi właśnie, że do opłacania dodatków do podatków bezpośrednich oraz do posług i robót nie mogą być pociągani — prócz urzędników i sług państwowych oraz samorządowych, nauczycieli publicznych, wojskowych i wdów i sierot po nich w odniesieniu

---

[1] Por. OPA 450/33, 2569/39.

do uposażenia służbowego — także duszpasterze co do ich kongruy (lit. b). Analogiczne przepisy zawiera krajowa ustawa gminna z 13 marca 1889 w § 6, 83, 84, 88 i 89 lit. b).

Ustawą z 26 marca 1935 poz. 204 Dz. Ust. o świadczeniach w naturze na niektóre cele publiczne uregulowano zagadnienie świadczeń w naturze na bliżej w ustawie (art. 2) określone cele publiczne jednolicie na obszarze całego Państwa — prócz ziem województwa śląskiego. Między innymi, obowiązkowe świadczenia w naturze przewiduje się także w celu budowy i utrzymania dróg samorządowych.

Rozciągłość obowiązku podmiotowego tych świadczeń określa art. 3 ustawy (zmieniony dekretem z 4 listopada 1936 poz. 593 Dz. Ust.). Obowiązek ten obciąża osoby fizyczne i prawne (w gminach wiejskich i miastach niewydzielonych), które opłacają podatek gruntowy, podatek od nieruchomości i podatek przemysłowy, w stosunku do sumy tych podatków, obciążających poszczególnego płatnika, przy czym bierze się pod uwagę tylko podatki państwowe wymienionych rodzajów.

Według art. 19 ust. 2 zaś ustawy tracą równocześnie z wejściem w życie ustawy z 26 marca 1935 moc obowiązującą przepisy w sprawach unormowanych tą ustawą.

Otóż ustawą z 26 marca 1935 unormowano nie tylko stronę rzeczową świadczeń w naturze na cele drogowe samorządu terytorialnego, ale także sprawę podmiotowego obowiązku w dziedzinie tych świadczeń. W miejsce zasady powszechności osobistego obowiązku wprowadza ustawa obowiązek ograniczony do podmiotów obciążonych wyszczególnionymi podatkami państwowymi i w stosunku do tych świadczeń podatkowych i w płaszczyźnie tego ograniczonego obowiązku podmiotowego nie przewiduje żadnych wyjątków. Skoro zaś ustawa z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych w Rzeczypospolitej w rozdziale IV również normuje sprawę świadczeń drogowych w naturze na cele budowy i utrzymania dróg gminnych, to te postanowienia uznać należy za uchylone w całej rozciągłości z mocy powyżej powołanej klauzuli derogacyjnej art. 19 ust. 2. Również upadają z chwilą wejścia w życie ustawy z 26 marca 1935 przepisy galicyjskich krajowych ustaw gminnych z 12 sierpnia 1866 wzgl. z 13 marca 1889 zawarte w § 83 pod lit. b) wzgl. w § 89 lit. b), a ścieśniające zasadę podmiotowego obowiązku. Skoro bowiem wskutek ustawy z 26 marca 1935 na poprzednich przepisach ustawowych oparty obowiązek podmiotowy ustał, a jego miejsce zajął samodzielnie i dla całego obszaru państwowego (prócz województwa śląskiego) jednolicie unormowany obowiązek, oparty na odmiennych, szczególnych podstawach, to wobec klauzuli derogacyjnej ustawy — szerzej i inaczej ujętej aniżeli klauzula derogacyjna art. 39 ustawy z 10 grudnia 1920 — nie mogły pozostać w mocy wyjątki od zasady, która przestała obowiązywać.

Skarżący powołują się na dotychczasowe orzecznictwo w tym przedmiocie, a w szczególności na wyrok NTA z 17 maja 1933 l. rej. 351/31[1] w sprawie ze skargi ks. Piotra Mekełyty, w którym NTA orzekł i uzasadnił, że na podstawie postanowień § 83 gal. ustawy gminnej z 12 sierpnia 1866 pasterze dusz są zwolnieni od świadczeń w naturze, przewidzianych w art. 29—32 ustawy drogowej z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust. Lecz wyrok ten nie może mieć zastosowania w sprawie niniejszej, ponieważ podstawa prawna obecnego wymiaru jest inna.

Z wszystkich powyższych powodów NTA oddalił skargi jako nieuzasadnione.

2628.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Komunalny podatek od spadków: Analogiczne zastosowanie art. 5 i 6 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust.

W wypadkach umorzenia podatku spadkowego przy zastosowaniu art. 5 i 6 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust. uzależnione jest umorzenie podatku unormowanego statutem o poborze komunalnego podatku od spadków na rzecz m. st. Warszawy (Dz. Zarz. m. st. Warszawy nr 58 z 1924 r.) od uiszczenia przez podatnika do dnia 1 stycznia 1934 sumy tego podatku, wynikającej z odpowiedniego zastosowania powołanych art. 5 i 6.

Wyrok NTA z 24 marca 1938 l. rej. 1401/35 w sprawie Rywki, Jakuba, Leona i Józefa Handelsmanów i Anny Milsztejn w Warszawie przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie komunalnego podatku od spadków.

Zarząd Miejski m. st. Warszawy wymierzył skarżącym w 1931 r. po zmarłym Mendlu Handelsmanie komunalny podatek od spadku w kwocie 3.119,70 zł. Według sprawozdania Magistratu do Ministerstwa Spraw Wewn. z 31 sierpnia 1934, do dnia 1 kwietnia 1933 skarżący wpłacili na poczet wymierzonego podatku 883,70 zł. Według wspomnianego sprawozdania, w maju 1934 skarżący, powołując się na zmniejszenie przez Urząd opłat stemplowych części pierwotnie wymierzonego państwowego podatku

---

[1] OPA 450/33.

spadkowego z sumy 22.805 zł na 4.095 zł, domagali się zmniejszenia pozostałej części komunalnego podatku spadkowego do wysokości 10% wymiaru, zmniejszonego przez wspomniany Urząd. Zarząd Miejski decyzją z 22 czerwca 1934 nie uwzględnił tego żądania skarżących, mianowicie na tej zasadzie, że nie uiścili oni do dnia 1 stycznia 1934 przerachowanego według nowej taryfy podatku komunalnego (art. 5 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust.). Odwołania od powyższej decyzji zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono.

Skarga, z oparciem się na statucie o poborze komunalnego podatku od spadków na rzecz m. st. Warszawy (Dz. Zarz. m. st. Warszawy nr 58 z 1924 r.) zarzuca, że skoro na mocy ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust. władze skarbowe zredukowały nieuiszczoną część podatku spadkowego w sumie 22.805 zł do sumy 4.095 zł, to z chwilą obniżenia tego podatku — wbrew odmiennemu zapatrywaniu pozwanej władzy — należność na rzecz miasta, nawet bez zabiegów strony, automatycznie, z samego prawa, uległa obniżeniu. Skarga zarzuca dalej, że pozwana władza, uzależniając redukcję tej należności wzgl. umorzenie podatku od dopełnienia warunków, wyszczególnionych w art. 5 ustawy z 14 marca 1933, nakłada na płatnika obowiązek dokonywania świadczeń nie przewidzianych we wspomnianym statucie o poborze komunalnego podatku od spadków.

NTA rozważył:

Art. 5 i 6 (oraz 7) ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust. statuują w swej istocie ulgi w spłacie podatku. Zasadniczym warunkiem skorzystania przez podatnika z tych ulg jest uiszczenie przez niego najdalej do dnia 1 stycznia 1934 rat, określonych w ustawie (art. 5, 6). Wymiar podatku, ustalony w chwili wejścia w życie ustawy z 14 marca 1933, nie ulega zmianie wskutek oświadczenia podatnika, iż chce korzystać z ulg, przewidzianych w tej ustawie, czy też wskutek rozłożenia podatku na raty w myśl jej art. 6. Jeśli podatnik do 1 stycznia 1934 uiści sumę, jaka z zastosowania ulg z art. 5 i 6 do zapłaty przypada, podatek ulega umorzeniu, — jeśli to się nie stanie, obowiązuje nadal wspomniany wyżej wymiar podatku.

Według § 6 statutu o poborze komunalnego podatku od spadków na rzecz m. st. Warszawy (Dz. Zarz. m. st. Warszawy nr 58 z 1924 r.) m. i. rozłożenie na raty, odroczenie płatności lub umorzenie państwowego podatku od spadków powoduje o d p o w i e d n i e rozłożenie na raty, odroczenie płatności wzgl. umorzenie miejskiego podatku od spadków. W przypadkach, w których wchodzą w zastosowanie ulgi z art. 5 i 6 ustawy z 1933 r., następuje umorzenie podatku. Mianowicie sam fakt uiszczenia przez podatnika do 1 stycznia 1934 sumy, jaka wynika z zastosowania wspomnia-

nych ulg ustawowych, wypełnia w myśl ustawy pojęcie umorzenia podatku. Otóż tak swoista konstrukcja umorzenia podatku, wynikająca z przepisów ustawy, nie może pozostać bez wpływu na pojęcie „odpowiedniego“ umorzenia miejskiego podatku od spadków z § 6 wspomnianego statutu. Mianowicie wpływ jej przejawia się w konieczności uwzględnienia faktu, o którym mowa wyżej, jako elementu umorzenia. „Odpowiednie“ umorzenie zatem z § 6 statutu musi mieć u podstawy uiszczenie przez podatnika do 1 stycznia 1934 sumy miejskiego podatku spadkowego, wynikającej z odpowiedniego zastosowania do tego podatku ulg z art. 5 i 6 ustawy z 1933 r. Innymi słowy: w wypadkach umorzenia podatku spadkowego przy zastosowaniu art. 5 i 6 ustawy z 14 marca 1933, uzależnione jest umorzenie miejskiego podatku od spadków, przewidziane w § 6 statutu, od uiszczenia przez podatnika do dnia 1 stycznia 1934 sumy tego podatku, wynikającej z odpowiedniego zastosowania ulg z art. 5 i 6 wspomnianej ustawy.

Skoro w rozpatrywanej sprawie podatnik do dnia 1 stycznia 1934 wspomnianej ostatnio sumy nie uiścił, to Trybunał nie dopatrzył się w uznaniu przez pozwaną władzę, iż nie zachodzą warunki umorzenia miejskiego podatku od spadków, zarzucanej w skardze obrazy prawa i z tej przyczyny oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2629.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Dodatek do państwowego podatku dochodowego (b. zab. pr.): Wymiar, dokonany po upływie okresu przedawnienia a niezaskarżony w właściwym czasie[1].

Ani ustawa o tymcz. ureg. fin. komun. ani też ustawa o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152) nie zawierają żadnego przepisu, który by stanowił, że wymiar dodatku komunalnego, dokonany po upływie okresu przedawnienia, jest z mocy prawa nieważny. Jeżeli płatnik nie wniesie przeciw takiemu wymiarowi przewidzianego przez ustawę środka prawnego, orzeczenie wymiarowe urasta w moc prawną i nie ma żadnej podstawy do wydania wyroku ustalającego jego nieważność.

Wyrok NTA z 22 listopada 1938 l. rej. 4679/36 w sprawie sporno-administracyjnej Leona Kuczyńskiego przeciw Zarządowi Miejskiemu w Poznaniu w przedmiocie wymiaru dodatku komunalnego do państwowego podatku dochodowego.

[1] Por. OPA 1030/35, gl 1650/36, 1659/36, 1963 37.

Nadzwyczajna danina majątkowa:

Opłaty na Fundusz Pracy:

Opłaty stemplowe:

Podatek od spadków i darowizn:

(Dalszy ciąg treści na str. 3-ej okładki)

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 100 ark. druku) zł 64.—
kwartalnie . . . . . . „ 16.—
Za jeden dział (podatkowy lub administracyjny):
rocznie . . . . „ 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Zakłady Graficzne „MONOLIT“, Warszawa, Elektoralna 3, tel. 5.81-92.